

T.C.
Mersin Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı

KATMA DEĞER VERGİSİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tolga UYSAL

Danışman: Doç. Dr. Ayşe Gül YILGÖR

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mersin, 2007

T.C.
Mersin Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı

**KATMA DEĞER VERGİSİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Tolga UYSAL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mersin, 2007

ÖNSÖZ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 2 Kasım 1984 tarih ve 18563 sayılı resmi gazetede yayımlanmış, 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 63 esas maddeden oluşan Katma Değer Vergisi Kanunu 01.01.2007 itibariyle 22 seneyi geride bırakmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu, 1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1961 yılında yürürlüğe giren Vergi Usul ile Gelir Vergisi Kanunlarından sonra Cumhuriyet tarihimizde gerçekleştirilen en büyük vergi reformu olarak kabul edilmektedir.

Bu çalışmada Katma Değer Vergisi ile ilgili uygulayıcıları tereddütte bırakan özellik arz eden işlemlere ilişkin inceleme ve değerlendirmelerde bulunulmuş gerekli görülen hususlarda açıklama ve önerilerde bulunularak Katma Değer Vergisinin karmaşıklığının özellikle uygulayıcılar açısından giderilmesi amaçlanmıştır. Özellikle işlemlere ilişkin Tekdüzen Hesap Planına uygun muhasebeleştirme örneklerine de yer verilmiştir. İnceleme yapılırken Katma Değer Vergisi ile ilgili kanun maddeleri, tebliğler, sirküler, muktezalar, Danıştay kararları esas alınmıştır.

Bu tezin hazırlanması ve tamamlanması sürecinde gerek moral motivasyon gerekse bilimsel açıdan bana destek olan danışmanım Sayın Doç. Dr. Ayşe Gül YILGÖR'e, onca iş yoğunluğunun arasında 2. danışmanım olmayı kabul eden ve bana önemli bilimsel katkılar sağlayan Sayın Yrd. Doç. Dr. Caner ATIŞ'a, tez çalışmam süresince gösterdiği anlayış ve yardımlardan dolayı eşim Yağmur UYSAL'a ve çalışmam sırasında zamanlarından çaldığım oğlum Doğan Can'a ve kızım Öykü'ye teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

Günümüzde devletler, üstlendikleri görevleri yerine getirebilmek için harcamalar yapmak zorundadırlar ve yapacakları harcamaların finansmanı için de vergi toplamaktadırlar. Katma Değer Vergisi, dünyanın birçok ülkesinde uygulanmakta ve devletler açısından tüketim üzerinden alınan çok önemli bir gelir kaynağı olmaktadır. Katma Değer Vergisi her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınan, aşamalı, vergi yükü nihai tüketici üzerinde kalan bir vergi türü olup indirim mekanizmasına dayanmaktadır. Katma Değer Vergisinde genel uygulama, müşterilere mal veya hizmet ifası üzerinden hesaplanarak tahsil edilen Katma Değer Vergisi'nden ilgili mal veya hizmet ifası için katlanılan Katma Değer Vergisinin indirilmesi şeklindedir.

Katma Değer Vergisi'nde indirim mekanizmasının bazı hallerde çalışmaması, yüklenen Katma Değer Vergisi'nin bazı durumlarda indirilememesi, mükelleflerin indirimle giderilemeyen Katma Değer Vergisi yükü için iade sistemi uygulaması, iade sisteminde mahsup ve iade şartları, bazı teslimlerde Katma Değer Vergisi istisnasının uygulanması, çeşitli sebeplerle tek oranın uygulanmaması vb. sonucu oluşan özellik arz eden durumlar ve muhasebeleştirilmesi konusu tez kapsamında çalışılmıştır.

Katma Değer Vergisi'nde sorumluluk uygulaması, bu vergiyi karmaşık hale getiren en önemli unsurlardan biridir. Tevkifat kapsamının genişlemesi Katma Değer Vergisi'ni tevkif suretiyle alınan bir vergi haline dönüştürmektedir. Sık yapılan değişiklikler, çalışma süresince içeriğin bile sürekli değişmesine neden olmuştur. Gerek tevkifat gerekse diğer konularda bu kadar sık değişikliğin, birçok uygulayıcıyı zor durumda bırakacağı açıktır. Emsal bedelin belirlenmesinde ise açıklık bulunmamaktadır. Yasal düzenlemelerin açık ve tatminkar olmamasının mükelleflerin mali idareden görüş istemelerine ve özelgelere dayanarak işlem yapmalarına neden olmaktadır. Üç farklı Katma Değer Vergisi oranının uygulanması ise özellikli durumlar dolayısıyla karmaşıklığın artmasına yol açmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, Muhasebeleştirme, Tevkifat Uygulaması, KDV İstisnası, İade Sistemi,

ABSTRACT

Today, governments support a set of duties and they have to share payments to be successful at these duties. Value Added Taxes (VATs) are very important revenue resources which are taken on consumption by the governments in most countries. VAT is a type of tax which is calculated and collected for every value added. VAT burden is put on the final customer. VAT is based on the deduction mechanism. Ordinarily, companies which are VAT taxpayers pay VAT for purchases and collect VAT for their sales and after deducting VAT paid (VAT to deduct) from VAT collected (VAT taken into account) they pay the balance to the tax office.

As stated above, VAT deduction mechanism stands on two feet. In case of extraordinary applications this mechanism limps. In this dissertation, some extraordinary applications such as VAT exemptions, using different tax rates for purchases and sales, using tax rebate system when deduction is impossible, rules of VAT deduction and drawback, application of VAT exemption in some deliveries, specific conditions arise by using different VAT rates as a result of various reasons and journalising these specific conditions are examined.

Deduction at source is one of the most important factors that gets VAT complicated. As the scope of deduction at source is broadened, VAT becomes a tax collected by deduction at source. Because of amendments of law, content of this dissertation was changed several times. Such perpetual amendments cause some problems in practice. Determination of precedent value is not clear enough. Since the regulations are not clear enough, taxpayers always apply to fiscal administration for expression and application is formed by obligatory expressions. Applying three VAT rates along with specific conditions increases the complexities.

Keywords: Value Added Tax, Journalising, Deduction at Source, VAT Exemption, Tax Returns.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR LİSTESİ	x
TABLolar LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1
I. BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATI	4
I.1. Katma Değer Vergisi.....	4
I.2. Türk Vergi Sistemi İçerisinde Katma Değer Vergisi.....	5
I.3. Katma Değer Vergisinin Konusu.....	8
I.3.1. Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler.....	8
I.3.2. Teslim ve Teslim Sayılan Haller.....	9
I.3.3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller.....	10
I.3.4. İşlemlerin Türkiye’de Yapılması.....	10
I.4. Katma Değer Vergisi’nde Mükellefiyet ve Sorumluluk.....	11
I.4.1. Katma Değer Vergisinde Mükellefiyet.....	11
I.4.2. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk.....	12
I.5. Vergiyi Doğuran Olay.....	12
I.6. Katma Değer Vergisinde Matrah.....	13
I.6.1. Teslim ve Hizmet İşlerinde Matrah	14
I.6.2. İthalatta Matrah.....	14
I.6.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımlarında Matrah.....	14
I.6.4. Özel Matrah Şekilleri.....	15
I.6.5. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti.....	15
I.6.6. Döviz İle Yapılan İşlemler.....	17
I.7. Katma Değer Vergisi Matrahına Dahil Olan ve Olmayan Unsurlar.....	17
I.7.1. Matraha Dahil Olan Unsurlar.....	18
I.7.2. Matraha Dahil Olmayan Unsurlar.....	18
I.8. Katma Değer Vergisinde Oran.....	18

I.9. Katma Değer Vergisinde İndirim.....	19
I.9.1. Katma Değer Vergisi İndirimi Konusunda Yasal Düzenlemeler....	19
I.9.1.1. Vergi İndirimi.....	20
I.9.1.1.1. İndirim Mekanizmasının İşleyişi.....	21
I.9.1.1.2. KDV İndiriminin Koşulları.....	22
I.9.2. İndirimin Belgelendirilmesi.....	23
I.9.3. İndirilemeyecek KDV.....	25
I.9.4. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim	26
I.10. Katma Değer Vergisi İstisnası.....	26
I.10.1. İhracat İstisnası.....	26
I.10.2. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna.....	28
I.10.3. Transit Taşımacılık.....	29
I.10.4. Diplomatik İstisnalar.....	29
I.10.5. İthalat İstisnası.....	30
I.10.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar.....	30
I.11. KDV Beyan Esası ve KDV Beyanname Türleri.....	33
I.12. KDV Beyanname Verme ve Ödeme Zamanı.....	34
I.13. Katma Değer Vergisinde Genel Uygulama.....	34
I.14. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Düzenlenmiş KDV Hesapları ve İşleyiş.....	35
I.14.1. 190.Devreden KDV Hesabı.....	35
I.14.2. 191.İndirilecek KDV Hesabı.....	36
I.14.3. 192.Diğer KDV Hesabı.....	36
I.14.4. 291.Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV Hesabı.....	36
I.14.5. 292.Diğer KDV Hesabı.....	36
I.14.6. 360.Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı.....	37
I.14.7. 391.Hesaplanan KDV Hesabı.....	37
I.14.8. 392.Diğer KDV Hesabı.....	37
I.14.9. 492. Gelecek Yıllara Ertelenen Veya Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi.....	38
II. BÖLÜM: ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	39

II.1. Bedelsiz Teslimlerde KDV ve Muhasebeleştirilmesi.....	39
II.1.1. Aynı Bağışlar.....	39
II.1.2. Promosyon Olarak Verilen Ürünler.....	50
II.1.3. Numune ve Eşantimon Verilen Ürünler.....	56
II.1.4. Çekiliş ile Verilen Hediyeler.....	59
II.1.5. Garanti Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler.....	61
II.2. Zayi ve Benzeri Hallerde KDV ve Muhasebeleştirilmesi.....	62
II.2.1. Zayi Olan Mallar.....	63
II.2.2. Çalınan Mallar.....	68
II.2.3. İmha Edilen Mallar.....	73
II.3. KDV İade Hakkı Doğuran İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi.....	76
II.3.1. İhracatta KDV Uygulaması.....	76
II.3.1.1. Doğrudan Mal İhracatı ve Özellikli Durumlarda KDV Uygulaması.....	77
II.3.1.1.1. Fatura Tarihi ile İhraç Tarihinin Farklı Olması Durumunda KDV.....	78
II.3.1.1.2. Faturanın Döviz Cinsinden Düzenlenmesinde KDV.....	83
II.3.1.1.3. İhracata Konu Malların Geri Gelmesinde KDV.....	83
II.3.1.1.4. Konsinye Yoluyla Mal İhracatında KDV.....	85
II.3.1.2. Aracılı Mal İhracatı ve KDV Uygulaması (Tecil-Terkin Uygulaması)	87
II.3.1.2.1. Tecil-Terkin Uygulamasının Amacı	87
II.3.1.2.2. Tecil-Terkin Uygulaması ile İlgili Temel Düzenlemeler.....	88
II.3.1.2.3. Tecil-Terkin Uygulaması ve Unsurları.....	89
II.3.1.2.4. Tecil-Terkin Sisteminin İşleyişi ve Karşılaşılabilen Özel Durumlar.....	93
II.3.1.3. Hizmet İhracatında KDV Uygulaması.....	105
II.3.1.4. Bavul Ticaretinde KDV Uygulaması (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlar).....	108
II.3.2. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması.....	113
II.3.2.1. Tam Sorumluluk Uygulaması.....	114

II.3.2.2. Kısmi Sorumluluk Uygulaması.....	117
II.3.2.2.1. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Tevkifat	118
II.3.2.2.2. Hurda Metal Alışları	120
II.3.2.2.3. Bazı Akaryakıt Teslimleri.....	121
II.3.2.2.4. Atık Kağıt ve Hurda Plastik Malzeme Alımlarında Tevkifat Uygulaması.....	122
II.3.2.2.5. Hurda veya Atık Cam Alımlarında Tevkifat Uygulaması.....	122
II.3.2.2.6. Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri.....	123
II.3.2.2.7. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	124
II.3.2.2.8. Özel Güvenlik Hizmetleri.....	125
II.3.2.2.9. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	125
II.3.2.2.10. Yemek Servis Hizmetleri.....	126
II.3.2.2.11. Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri.....	126
II.3.2.2.12. Hurdadan Elde Edilenler Dışındaki Külçe Bakır Çinko ve Alüminyumlarda ve Bakır Çinko ve Alüminyumdan Mamul Ürünlerde Tevkifat Uygulaması	127
II.3.2.2.13. İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması.....	128
II.3.2.2.14. Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünlerin Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması.....	129
II.3.2.2.15. Yapı Denetim Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması.....	130
II.3.2.3. Tevkifat Konusu İşlemlerde Fatura Düzeni, Beyan ve İade.....	131
II.3.3. Fazla ve Yersiz Ödenen KDV.....	134
II.3.4. KDV Mahsup ve Nakden İade İşlem Sınırları.....	138
II.4. Diğer Özellikli Durumlarda KDV ve Muhasebeleştirilmesi	139
II.4.1. Binek Otolarda KDV.....	139
II.4.2. Şirketlerin Ortaklarına Ödünç Para Verme İşlemlerinde KDV.....	145
II.4.3. Mal İadelerinde KDV.....	148

II.4.4. İskonto Uygulamalarında KDV.....	152
II.4.5. Dönem Sonlarında Yapılan Teslimlerde Faturanın Sonraki Dönem Kesilmesinde KDV.....	162
II.4.6. Geçmiş Takvim Yılında Kesilen Faturaların Yeni Takvim Yılında Alıcıların Eline Geçmesi Halinde KDV Sorunu.....	164
II.4.7. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması.....	169
II.4.8. Kur Farklarında KDV.....	173
SONUÇ.....	176
KAYNAKÇA.....	186
EKLER	

EK.1. Güncel KDV Oran Listesi

KISALTMALAR LİSTESİ

KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
A.Ş.	: Anonim Şirket
GT	: Genel Tebliğ
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

		Sayfa No
TABLOI.1.	1999-2005 Yılları Arasında Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde KDV'nin Payı.....	8
TABLOII.1.	Kısmi Tevkifat Kapsamına Dahil Olan İşlemler ve Tevkifat Oranları (Mayıs 2006).....	136
TABLOII.2.	KDV Mahsup ve Nakden İade Sınırları.....	143

GİRİŞ

Katma Değer Vergisi (KDV); bir ürünün tüketiciye ulaşıncaya kadar bütün aşamalarında uygulanan, vergi yükü tamamen nihai tüketici üzerinde kalan bir vergi türüdür. KDV fiyata orantılı olarak, Maliye Bakanlığı'nın belirlediği oran uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır. KDV'de indirim uygulaması bulunmaktadır. İşletmeler aldıkları mal veya hizmetlere ödedikleri KDV'yi, satışlarından dolayı devlet adına müşterilerinden aldıkları KDV'den indirmektedirler.

İşletmeler için KDV'nin iki boyutu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, aldıkları mal veya hizmetler için KDV yükü altına girmeleridir. İkincisi ise, satışlarından dolayı KDV hesaplamalarıdır. KDV'nin bu iki ayağının herhangi birinin, herhangi bir nedenle çalışmaması ve işletmelerin ticari yaşamdaki çok çeşitli mal veya hizmet teslimlerinin olması özellikli durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu özellikli durumlarla ilgili olarak verginin mükellef ve sorumlularına çözüm olması amacıyla, Maliye Bakanlığı sürekli düzenlemeler yapmaktadır. Çok sık yapılan yasal düzenlemeler ve çok çeşitli özellik arz eden durumların olması, uygulayıcıları zaman zaman tereddüde düşürmektedir. Çalışma konusu olan özellikli durumlarda KDV uygulaması ve bu durumların muhasebeleştirilmeleri konularında uygulayıcıların tereddütlerinin olması ve bir takım özellikli durumlara ilişkin öneri ve görüşlere gereksinim duyulması nedenleriyle seçilmiştir. Seçilen konunun, verginin mükellefleri, verginin sorumluları ve vergi idaresinin sorunlarını örneklerle ortaya koyması ve çözüm önerilerini sunması açısından faydalı olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışma kapsamında, KDV mevzuatının Türk Vergi Sistemi içerisindeki yeri değerlendirilmiş, KDV mevzuatında yer alan yasal düzenlemeler konu sırasıyla ele

alınmış ve KDV mevzuatında özellik arz eden işlemlere ilişkin açıklamalar yapılarak bu işlemlere ilişkin olarak Tekdüzen Hesap Planına uygun muhasebeleştirme örneklerine yer verilmiştir. Çalışma hazırlanırken dahi KDV ile ilgili Genel Tebliğler yayınlanmakta ve mevzuatta değişiklikler olmaktadır. Bu nedenle, 104 Seri No'lu KDV Genel Tebliğine kadar yapılan düzenlemeler dikkate alınmıştır.

Birinci bölümde Türk Vergi Sistemi içerisinde KDV mevzuatının yerine değiştirilerek, verginin Dünya'daki ve Türkiye'deki geçmişi, önemi, verginin uygulamaya konulmasının nedenleri ele alınmış, toplam vergi gelirleri içerisinde, KDV gelirlerinin payı konusunda açıklamalara yer verilmiştir. Daha sonra KDV'nin konusu, teslim ve teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller, KDV'de mükellefiyet ve sorumluluk, vergiyi doğuran olay, KDV'de matrah, matraha dahil olan ve olmayan unsurlar, KDV oranları, KDV'de indirim, indirilemeyecek KDV, istisna edilmiş işlemlerde KDV ve KDV'nin beyanı açıklanmıştır. Ardından Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan KDV hesapları, bu hesapların işleyişi belirtilmiş ve KDV'de genel uygulama örneklerle açıklanmıştır.

İkinci bölüm ise çalışmanın ağırlığını oluşturmaktadır. Bu bölümde Türkiye'deki vergi mevzuatı esas alınmış ve KDV uygulamasında sorun oluşturan özellikli durumlar ile bu durumların muhasebeleştirilmesi incelenmiştir. Bu bölüm, kendi içinde bedelsiz teslimlerde KDV, zayi mallar ve benzeri durumlarda KDV, iade hakkı doğuran işlemlerde KDV ve diğer durumlarda KDV olmak üzere dört temel kısımdan oluşmaktadır.

Özellikli durumlardan, bedelsiz teslimler kapsamında; aynı bağışlarda, promosyon olarak verilen ürünlerde, numune ve eşantyon şeklinde teslim edilen ürünlerde, hediye verilen ürünlerde, garanti kapsamında yapılan teslimlerde KDV'nin durumu incelenmiştir.

Zayi ve benzeri haller kapsamında; zayi olan, çalınan ve imha olan mallara ilişkin yüklenen KDV hakkında değerlendirmelerde bulunulmuştur.

İade hakkı doğuran işlemler kapsamında; ihracatta KDV; doğrudan ve aracılı mal ihracatı, hizmet ihracatı ve bavul ticareti ayrımı yapılarak ele alınmıştır. Ayrıca fatura tarihi ile ihraç tarihinin farklı olması durumunda KDV, faturanın döviz cinsinden düzenlenmesinde KDV, ihracata konu malların geri gelmesinde KDV, konsinye ihracat, aracılı ihracatta söz konusu olan tecil-terkin uygulaması, şartları, iade alınacak KDV konularında yasal mevzuatlar çerçevesinde açıklamalar yapılmıştır. Bununla birlikte Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapılan döviz karşılığı satışlarda KDV incelenmiş, KDV’de tam ve kısmi sorumluluk uygulaması ise tüm KDV tebliğleri dikkate alınarak değerlendirilmiştir.

Diğer özellikli durumlar kapsamında; binek otolarda KDV, şirket ortaklarına verilen ödünç para verme işlemlerinde KDV, mal iadelerinde KDV, iskonto işlemlerinde KDV, dönem sonlarında yapılan teslimlerde faturanın sonraki dönemlerde kesilmesinde KDV, geçmiş dönem kesilip de yeni dönem işletmenin eline geçen faturalarda KDV, kat karşılığı inşaat işlerinde KDV, kur farklarında KDV gibi özellikli durumlar hakkında inceleme ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

I. BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİ MEVZUATI

I.1. Katma Değer Vergisi

Katma Değer¹ Vergisi, bir iktisadi işletme çerçevesinde malların teslimi ve hizmetlerin ifası sırasında satıcı fiyatı üzerinden ve bu fiyata tamamen orantılı olarak konulan bir genel tüketim vergisidir (Değer, 2004: 58). KDV, her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınan, aşamalı, vergi yükü nihai tüketici üzerinde kalan, harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. KDV indirim mekanizmasına dayanmaktadır. KDV'de genel uygulama, müşterilere mal veya hizmet ifası üzerinden hesaplanarak tahsil edilen KDV'den ilgili mal veya hizmet için katılan KDV'nin indirilmesi şeklindedir. Mal veya hizmetin her el değiştirdiği safhada yaratılan katma değer üzerinden hesaplanan KDV, devletin KDV gelirini oluşturmaktadır.

Dolaylı vergilerin en önemlisi konumunda yer alan KDV uygulamasında, dolaylı olarak vergi yükümlüleri birbirlerini kontrol ederler. Verginin uygulanması, belge sisteminin gelişmesine etki etmektedir (Türk, 1999: 155). Devletin bazı politikalarının uygulama üzerinde etkisi son derece önemlidir. Tüketimi istenmeyen ya da zararlı ürünlerde talebi kısmak için ilgili ürünlere yüksek oranda KDV uygulanması bir devlet politikasıdır. Dolaysız vergilerin mükellefler üzerinde psikolojik etkisi düşünüldüğünde, KDV'de mükellefin verginin farkına tam olarak varmaması KDV'nin üstünlüğü olarak kabul edilmektedir. KDV'nin toplanması da diğer vergilere göre daha kolay olmaktadır. Bununla birlikte verginin muhatabının önceden bilinmemesi, ilgili muhatabın ödeme

¹ Katma Değer: Bir mal ya da hizmetin satış fiyatı ile alış ya da üretim maliyeti arasındaki olumlu fark olarak kabul edilmektedir.

gücünün bulunup bulunmadığının dikkate alınmaması verginin en önemli sakıncalarındandır (Akdoğan, 2003: 284-286).

KDV Kanunu'nda "toplu indirim esası" benimsenmiştir. Yani mükelleflerin mal veya hizmet alımlarında yükledikleri KDV'nin indirilebilmesi için ilgili mal veya hizmetin satışının beklenilmesine gerek duyulmamakta ve verginin yüklenildiği dönem indirimi sağlanmaktadır (Kızılot, 1998: 1585).

KDV'nin özellikleri arasında; vergi yükünün alıcıya yansımaları, ihracatı teşvik etmesi, vergide oto kontrolü sağlaması, vergi kaçışını önlemesi, mal ve hizmet fiyatlarına orantılı bir tüketim vergisi olması sayılabilir.

I.2. Türk Vergi Sistemi İçerisinde Katma Değer Vergisi

Günümüzde devletlerin çok önemli fonksiyonlar üstlendikleri görülmektedir. Devletler üstlendikleri fonksiyonları yerine getirebilmek için harcamalar yapmak zorundadırlar. Yapacakları harcamaların finansmanı için de vergi toplarlar. Devletlerin en önemli gelir kaynakları olan vergiler, devletler tarafından yaptırım güçleri kullanılarak gelir, servet ve tüketim üzerinden alınmaktadır. KDV, tüketim üzerinden alınan çok önemli bir vergi türüdür.

KDV, satış vergilerinin olumsuzluklarını önlemek amacıyla 20. yüzyılın başlarında Thomas S. Adams ve Wilhelm Von Siemens tarafından ortaya atılmıştır (Boşgelmez, 1973: 17). İlk kez Fransa'da 1955 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Uygulamadaki başarı nedeniyle Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesince bütün üye ülkelere KDV'nin uygulanması hususunda tavsiyelerde bulunulmuştur. 1968 yılından itibaren Almanya başta olmak üzere diğer üye ülkelerde de bu vergi yürürlüğe konulmuştur (Due, 1979: 129-130). Bununla birlikte Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş bir

ülkede halen KDV uygulanmamaktadır. Bu verginin yerine özel satış vergileri uygulanmaktadır. Ancak bu ülkede özel satış vergileri yerine KDV'ne geçilmesi gerektiğini savunan maliyecilerin sayısı hiç de az değildir (Yaraşlı, 2005: 212). Türkiye'de KDV ile ilgili ilk çalışma ve planlamalar verginin yürürlüğe girdiği tarihi esas alırsak neredeyse 20 yıl öncesine dayanmaktadır. Devlet Planlama Teşkilatı tarafından hazırlanan 2. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1968–1972), 3. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1973–1977) Ve 4. Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979–1983) incelendiğinde hepsinde KDV'ne geçişin yer almasına rağmen o dönemlerde işlerlik kazandırılmadığı görülmektedir.

Türkiye'de KDV'ne geçişi zorunlu kılan etkenler, ekonomik ve mali etkenler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Ayhan, 1983:42 ve www.ekutup.dpt.gov.tr:30, 28.10.2006)

a) Ekonomik Etkenler

- Yatırımların teşvik edilmesi,
- İhracatın teşvik edilmesi,
- Sanayi üzerinde vergi yükünün azaltılması,
- Enflasyonist baskının önlenmesi,
- Kaynakların optimal dağılımının sağlanması,
- İhtisaslaşmanın teşvikinin sağlanması,

b) Mali Etkenler

- Vergi adaletinin sağlanması,
- Vergi gelirlerini artırması,
- Vergi kaçakçılığının önlenmesi,
- Vergilemede adaletin sağlanması,
- Dolaysız vergileri tamamlama özelliğinin olması,

- Diğer ülkelerin vergi sistemleri ile uyumun sağlanması, sayılabilir.

Türkiye’de ilk KDV çalışmaları fiili olarak 1972 yılında Maliye Bakanlığı’na başlatılmıştır. 1980 yılına kadar Maliye Bakanlığı’na 5 tasarı hazırlanmış ve Türkiye’de ilk kez uygulanacak bu vergi ile ilgili Maliye Bakanlığı’na hizmet içi eğitimler düzenlenmiştir. Almanya’da personel eğitimleri verilmiştir. Alman hükümetinden alınan teknik yardım ile üç büyük ilde ön vergi uygulamaları gerçekleştirilmiştir. Kasım 1980 tarihinde tasarı Danışma Meclisi Mali İşler Komisyonunca ele alınmış ve bazı değişiklik ve düzenlemeler yapılmıştır (Ayhan, 1983: 42 ve www.ekutup.dpt.gov.tr, 30.10.2006). Yapılan değerlendirmede KDV’nin uygulanması ile bir takım dolaylı vergilerin kaldırılması sonucunda bir vergi kaybı yaşanacağı ancak KDV’nin getirisinin bunun üzerinde olacağı öngörülmüştür.

Yukarıda gerekçeleri belirtilen KDV, mali kaynakları artırmak, gider vergilerinin aksayan yönlerini ortadan kaldırmak, AB ülkeleri ile uyumu gerçekleştirmek, vergilemede adaleti sağlamak amaçlarıyla 3065 sayılı yasa ile 25.10.1984 tarihli, 18563 sayılı resmi gazetede yayınlanarak 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe girdiği yıl genel KDV oranı % 10 olarak uygulanmıştır. Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak, bu oranı dört katına kadar artırmaya ve 1’e kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini sık sık kullanarak oranlarda düzenlemelere gitmiştir. 2006 yılı itibariyle 3 farklı oran uygulaması olmakla birlikte genel KDV oranı % 18’dir.

Türkiye’de KDV kısa zamanda kabul görmüştür. Toplam vergi gelirleri içerisinde yaklaşık % 30 gibi bir paya sahiptir. Bu açıdan çok önemli bir vergi geliri kaynağı konumundadır. Son 7 yılda devletin KDV geliri ve toplam vergi içerisindeki payı Tablo I.1. de gösterilmektedir.

TabloI.1. 1999-2005 Yılları Arasında Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde KDV'nin Payı

(Milyon YTL)	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Vergi Gelirleri (1)	14.802	26.504	39.736	59.632	84.316	90.077	106.932
Dahilde Alınan KDV (2)	2.433	4.488	7.290	11.543	15.390	11.759	12.466
İthalde Alınan KDV (3)	1.731	3.892	5.149	8.857	11.642	15.657	17.877
Toplam KDV Gelirleri (4)=(2+3)	4.164	8.380	12.439	20.400	27.032	27.416	30.343
Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde KDV Payı (5)=(4/1)	%28,13	%31,61	%31,30	%34,21	%32,06	%30,44	%28,38

Kaynak: <http://www.hazine.gov.tr/stat/egosterge/VI-KamuMaliyesi>, 15.10.2006.

I. 3. Katma Değer Vergisi'nin Konusu

KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler, teslim ve teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller aşağıda açıklanmıştır.

I. 3.1. Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

KDV Kanununun 1. maddesinde açıklandığı üzere Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler KDV'ne tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
 - c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
 e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin Ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Ticari, sınaî, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.

Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.

İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye etki etmez.

I.3.2. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

KDV Kanununun 2. Maddesinde KDV'nin konusunu oluşturan unsurlardan teslimin tanımı yapılırken, izleyen 3. Maddede ise teslim sayılan haller açıklanmıştır.

KDVK 2. Maddesinde teslim aşağıdaki şeklide düzenlenmiştir:

1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüyü tevdi edilmesi de mal teslimidir.

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme âkit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir.

3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimidir.

4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

5. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir.

KDVK 3. Maddeye göre teslim sayılan haller ise şunlardır:

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri,

I.3.3. Hizmet ve Hizmet Sayılan Haller

Hizmet ve hizmet sayılan haller KDVK 4. Maddesinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir;

1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

KDVK 5. Maddesi vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayıldığını açıklamıştır.

I.3.4. İşlemlerin Türkiye’de Yapılması

KDVK 6. Maddeye göre, işlemlerin Türkiye’de yapılması:

a) Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını,

b) Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, ifade eder.

KDVK 7. Maddesinde uluslararası taşıma işlerinde, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ve transit taşıma işlerinde hizmet içi parkura isabet eden kısmının Türkiye’de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

I.4. Katma Değer Vergisi’nde Mükellefiyet ve Sorumluluk

KDVK’na göre verginin mükellef ve sorumluları aşağıda incelenmiştir.

I. 4.1. Katma Değer Vergisi’nde Mükellefiyet

Genel anlamda üzerine vergi borcu düşen kimse vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. KDVK 8. Maddesinde ise KDV’nin mükellefi şöyle belirtilmiştir:

1. KDV’nin Mükellefi:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- e) Spor-Toto, piyango (Milli Piyango dahil) ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri,
- f) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bunları tertipleyenler,
- g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- h) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV’ni fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

I.4.2. Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk

Genel olarak vergi tevkifatı yapmak ve alacaklı vergi dairesine tevkif edilen vergiyi ödemek zorunda olan kimseler vergi sorumlusu olarak kabul edilir. Sorumluluk ile amaçlanan vergi alacağının emniyet altına alınmasıdır. KDVK 9. Maddesine sorumluluk aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

2. Fiili veya kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan KDV, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanır.

Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak KDV tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.

I.5. Vergiyi Doğuran Olay

KDV Kanununun 10. Maddesinde vergiyi doğuran olay aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyen veya sürücüye tevdi,

g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması, anında meydana gelir.

I.6. Katma Değer Vergisi'nde Matrah

Vergi kanunlarına göre; vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas olan değer ya da miktarına vergi matrahı adı verilmektedir. Konusu, matrahı ve oranı belli olmayan bir vergiden söz edilemez. Tanımdan anlaşılacağı üzere vergi matrahı, vergi konusunun değeri ya da miktarı olabilmektedir. Değerin esas alınarak vergi uygulanmasına “advalorem vergiler”, miktarın esas alınarak vergi uygulanmasına “spesifik vergiler” denilmektedir (Akdoğan, 2001: 12). Vergi sistemimiz esas olarak değer esasına dayalı vergilerden oluşmaktadır.

3065 sayılı KDV kanununda matrah konusu 4 ayrı başlık altında düzenlenmiştir. Bunlar;

- Teslim ve hizmet işlerinde matrah,
- İthalatta matrah,
- Uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah,
- Özel matrah şekilleridir.

I.6.1. Teslim ve Hizmet İşlerinde Matrah

Kanunun 20. Maddesinde; “Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel” şeklinde açıklanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında bedel ifadesi “malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı” şeklinde açıklanmıştır.

Kanunun 20. Maddesinin 4. fıkrası “Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.” şeklinde düzenlenmiştir.

I.6.2. İthalatta Matrah

İthalatta Matrah Kanunun 21. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ithalatta verginin matrahı aşağıda belirtilen unsurların toplamıdır.

- a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- b) İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- c) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.

I.6.3. Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah

KDV Kanununun 22. Maddesinde Uluslararası Yük ve Yolcu Taşımalarında Matrah “İkametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile

Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde düzenlenmiştir.

I.6.4. Özel Matrah Şekilleri

Kanununun 23. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre özel matrah şekilleri şunlardır:

- a) Spor-Toto oyununda ve Milli Piyango dahil her türlü piyangoda, oyuna ve piyangoya katılma bedeli,
- b) At yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarında bu yarış ve oyunlara katılma karşılığında alınan bedel ile bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel,
- c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesinde bunların icra edildiği mahallere giriş karşılığında alınan bedel ile bu mahallerde yapılan teslim ve hizmetlerin bedeli,
- d) Gümrük depolarında ve müzayede salonlarında yapılan satışlarda kesin satış bedeli,
- e) Altından mamul veya altın ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altınların teslim ve ithalinde matrah, külçe altın bedeli düşüldükten sonra kalan miktardır,
- f) Maliye Bakanlığı için mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekilleri tespit etmeye yetkilidir.

I.6.5. Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli ve emsal ücreti KDV 27. maddesinde açıklanmıştır;

1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.
2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.
3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. KDV uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.²

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

Yasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere bedel bulunmuyorsa, bedel bilinmiyorsa ya da bedelin mal, hizmet, menfaat gibi para dışı değerlerden oluştuğu hallerde matrah; mal teslimlerinde emsal bedeli, hizmetlerde ise emsal ücrettir.

Bedeli bulunmakla birlikte bu bedel emsallerine göre oldukça düşükse ve bu düşüklük mükellefçe haklı nedenle izah edilemez ise söz konusu düşük bedel yerine emsal bedeli veya emsal ücreti KDV matrahı olarak esas alınır.

Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlere örnek olarak aşağıdaki durumlar gösterilebilir (www.bdodenet.com.tr, 25.09.2006);

- İşletme sahibi tarafından işletmeden vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla çekilen mallar ve faydalanılan hizmetler,
- Mal veya hizmet başlıkları,
- İşletme personeline ücret unsuru olarak verilen mallar veya hizmetler,
- Açıkta satıldığı anlaşılan ve gerçek bedeli tespit edilemeyen mal ve hizmetler.

Öte yandan yasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere emsal bedeli ve emsal ücretin tespiti VUK 267. maddesine göre yapılır. İlgili yasal düzenleme ise şöyledir;

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların

²Ancak bu düzenleme VUK 275. maddesinde yer alan mamul maliyetinin belirlenmesi ile ilgili "Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse payın dikkate alınması ihtiyaridir." ifadesi ile çelişmektedir.

miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esas) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

VUK' un 267. maddesinin son fıkrası emsal ücreti ile ilgilidir ve şöyledir; "Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur." Bu düzenlemeler ışığında emsal ücretin tespiti ile ilgili yasal boşluk olduğu söylenebilir.

I.6.6. Döviz İle Yapılan İşlemler

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye Bakanlığı belirler.

I.7. KDV Matrahına Dahil Olan ve Olmayan Unsurlar

KDV mevzuatının 24 ve 25. maddelerinde matraha dahil olan ve olmayan unsurlar açıklanmıştır.

I.7.1. Matraha Dahil Olan Unsurlar

KDV Kanununun 24. Maddesinde matraha dahil olan unsurlar aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

I.7.2. Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

KDV Kanununun 25. Maddesinde matraha dahil olmayan unsurlar aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- a) Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar,
- b) Hesaplanan KDV.

I.8. Katma Değer Vergisi'nde Oran

KDV Kanunu 28. Madde şöyle düzenlenmiştir: KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10'dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Zaman içerisinde KDV oranları değişikliklere uğramıştır.

Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranları:

- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, %18

b) (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1

c) (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için,% 8 olarak tespit edilmiştir. KDV oran listeleri Ek.1’de verilmiştir.

I.9. Katma Değer Vergisi’nde İndirim

KDV bir tüketim (muamele) vergisi türüdür ve KDV'nin asıl hedefi tüketicidir. Diğer bir ifadeyle, ithalatçı, imalatçı, toptancı, perakendeci durumundaki işletmelerin (mükelleflerin) ödedikleri KDV, bu kimselerin mal varlığında azalmaya neden olmamaktadır. Her mükellef kendi müşterisinden, satış bedelinin yanı sıra tahsil ettiği KDV’den, alımları dolayısıyla yüklendiği KDV’yi indirip aradaki farkı vergi dairesine ödemekte yani vezne görevi görmektedir. Bir mal ve hizmet, nihai tüketiciye ulaşıncaya kadar devletin KDV gelirini elde etmesi aşamalar halinde gerçekleşmektedir (Maç,1998:29.2). Bu nedenle KDV, “yaratılan katma değerler üzerinden alınan vergi” şeklinde ifade edilebilmektedir.

I.9.1. Katma Değer Vergisi İndirimi Konusunda Yasal Düzenlemeler

3065 sayılı KDV mevzuatında indirim konusunda yasal düzenlemeler ilgili yasanın 29. madde ile 36. madde aralıklarında yapılmıştır. İndirim hükmü esasen 29. maddede açıklanmış olup izleyen hükümlerde indirime ilişkin bir takım özel hükümler düzenlenmiştir. Bu yasal düzenlemeler Vergi İndirimi, İndirilemeyecek KDV, Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlere Ait İndirim (4369 sayılı Kanununun 82'inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır, Yürürlük; 1.1.1999), İstisna Edilmiş İşlemlerde

KDV, Kısmi Vergi İndirimi, İndirimin Belgelendirilmesi, Matrah Ve İndirim Miktarlarının Değişmesi başlıkları altında açıklanmıştır.

I.9.1.1. Vergi İndirimi

KDV'nin en önemli özelliği indirim mekanizmasının olmasıdır. Her aşamada hesaplanan KDV'den bir önceki aşamada yüklenen KDV indirilmektedir (Şenlik ve Uysal, 2004: 138). KDV Kanununun 29. Maddesinde vergi indirimi şöyle düzenlenmiştir:

1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV,

c) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV,

2. Bir vergilendirme döneminde indirilecek KDV toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan KDV toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi oranı indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

3. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

1. Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.

I.9.1.1.1. İndirim Mekanizmasının İşleyişi

İndirim mekanizmasında genel kural, müşteriden mal veya hizmet ifası üzerinden hesaplanarak tahsil edilen KDV'den, ilgili mal veya hizmet ifası için katlanılan KDV'nin indirilmesi şeklindedir. Mal veya hizmetin her el değiştirdiği safhada üzerine konulan değer üzerinden hesaplanan KDV, devletin KDV gelirini oluşturmaktadır.

Vergi indirim mekanizması nedeniyle, bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü o mal veya hizmetin son alıcıya intikal ettirildiği bedel ile vergi oranının çarpımı kadar olmaktadır (Şenyüz, 2002: 478).

Vergi indirimi vergilendirme dönemleri itibariyle yapılabilmektedir.

İşleyişi çok basit bir ifade ile şöyle açıklamak mümkündür;

Ocak ayı mal veya hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV 4.500,00 YTL,

Ocak ayı mal veya hizmet satışları ile tahsil edilen KDV 5.000,00 YTL olsun

Bu durumda ilgili ay müşteriden alınan tutardan, ilgili ay yüklenilen kısım indirilir kalan tutar ilgili vergi dairesine ödenir.

Ocak ayı için ödenecek KDV

$5.000,00 - 4.500,00 = 500,00$ YTL olarak hesaplanır.

İlgili ay mal veya hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV, o ay tahsil edilen KDV'den büyükse KDV Kanununun 29/2. maddesine göre indirilemeyen kısım sonraki ay/aylara devredilerek yeni dönemlerde indirim konusu yapılır, mükelleflere iade edilmez. Dönemden döneme devir de mümkündür. Yani indirilemeyen kısım sonraki yılda indirilmek üzere devir KDV şeklinde izlenir.

KDV’de indirim esastır. Bununla birlikte, yüklenilen vergilerin karşılanmasında KDV’nin indirilememesi durumunda gider veya maliyete atma uygulaması ile KDV’de iade uygulaması mevcuttur.

Diğer yandan mükelleflerin yaptıkları teslim ve hizmetlerin kanunun ilgili maddelerinde (Md.11, 13, 14, 15, 29/2 gibi) düzenlenen tam istisna kapsamına girmesi halinde ise bu istisna faaliyetlerden kaynaklanan ve indirilemeyen KDV’nin aylık dönemler itibariyle iade talebi bazı koşullar çerçevesinde mümkündür.

I.9.1.1.2. KDV İndiriminin Koşulları

Yasal düzenlemeler incelendiğinde indirim yapılabilmesi için gerekli şartlar şöyledir (Maç, 1998, 29.3.);

a) KDV Kanunu'nda İndirimi Yasaklayan Bir Hüküm Olmamalıdır

KDV indirimi yapılabilmesi için ilk koşul yasada indirimi engelleyen bir hükmün bulunmamasıdır. Eğer yüklenilen KDV’nin indirilemeyeceğine ilişkin hüküm varsa yüklenilen KDV indirilemez. İndirilemeyecek KDV konusu, kanunun 30. maddesinde düzenlenmiştir. İndirilemeyecek KDV konusunda ayrıntılı açıklamalar aşağıdaki kısımlarda yapılmıştır.

b) Yüklenilen KDV İşletmenin Faaliyeti İle İlgili Olmalıdır

KDV indirimi için ikinci koşul KDV’nin ticari, sınai, zirai veya mesleki faaliyet ile ilgili olması gerekir. Örneğin ticari faaliyet konusu mobilya alıp satmak olan işletme, mobilya alımı için ödediği KDV, ya da ticari faaliyetin devamlılığı açısından aldığı hizmetler (elektrik, temizlik vb.) için ödediği KDV’ni indirilebilecektir. Aynı ticari işletmenin sahibinin evine aldığı mal veya hizmetlerin KDV’ni indirebilmesi mümkün

değildir. Zira bu yönde işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınması da işletmenin kişiliği kavramı uyarınca mümkün değildir.

c) KDV Belge Üzerinde Gösterilmelidir

KDV indirimi yapılabilmesi için, bu indirim yasal şekilde belgelendirilmesi ve fatura ve benzeri belge üzerinde yahut gümrük makbuzu üzerinde gösterilmiş olması gerekmektedir. İndirimin nasıl belgelendirileceği 34. maddede düzenlenmiştir.

d) İndirime Dayanak Teşkil Eden Belgenin Yasal Defterlere İşlenmiş ve Bu Konudaki Yasal Sürenin Aşılmamış Olması Gerektilir

KDV'nin indirilebilmesi için, KDV beyannamesinin verilmeden önce ilgili yüklenilen KDV'ye ilişkin belgenin, yasal defterlere vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı sonuna kadar işlenmiş olması gerekir. KDVK'nun 29/3. maddesi indirim hakkını takvim yılı ile sınırlamıştır(Şimşek, 2001: 62).

e) Kanunen Kabul Edilemeyen Giderlerle İlgili Olmamalıdır

Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir.

f) Mükellefin Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Gerektilir

KDV indiriminin söz konusu olabilmesi için gerçek usulde vergi mükellefiyetinin de söz konusu olması gerekmektedir. Zira basit usule tabi mükelleflerin ilgili KDV'yi indirim olarak dikkate almaları mümkün değildir. Bu mükellefler alışlarında katlandıkları KDV'yi gider yazma yoluna gitmektedirler.

I.9.2. İndirimin Belgelendirilmesi

KDV'de indirim koşullarında da açıklandığı üzere KDV Kanunu 34. maddesine göre, "Yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya

benzeri vesikalar yasal defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir. KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur.”

34. madde incelendiğinde, KDV'nin yurt içi mal veya hizmet alımlarında fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmiş olması, yurt dışından ithal edilen mallar için gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmiş olması ve mutlak suretle yasal muhasebe defterlerine kaydının yapılmış olması gerekmektedir. Yurt içi mal veya hizmet alımlarında KDV'nin indirilebilmesi için ödenmiş olması gerekmez. Yani mal veya hizmet alımının kredili olması halinde, belgelerde ayrıca gösterilen KDV'nin indirimi mümkündür. Bununla birlikte ithal olunan mallara ilişkin KDV'nin indirilebilmesi için verginin gümrük idaresine ödenmiş olması gerekmektedir.

34. maddede yer alan yasal düzenlemede bahsedilen fatura ve benzeri vesikadan anlaşılması gereken 53. maddede belirtildiği üzere vergi usul kanunda yer alan belgelerdir. KDV indirimine esas teşkil eden belgeler; fatura, perakende satış fişi ve serbest meslek makbuzlarıdır. Gider pusulası ve müstahsil makbuzu hâsılat ve gider belgeleyen evraklar olması ve bu belgelere KDV'ye tabi bir işlemin olmaması hallerinde fatura yerine geçen belgeler olsalar dahi bu belgelere dayanılarak KDV indiriminin yapılması mümkün değildir. Bununla birlikte örneğin yapılan bir satış işleminde müşterinin malı iade etmesi durumunda müşterinin KDV mükellefi olmaması durumunda düzenlenecek gider pusulasında yer alan KDV, beyannamenin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirilebilir (Maç, 1998: 34.2).

Diğer taraftan, KDV'nin fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesine gerek görülmeyen işlemler ile tekele tabi maddelerin tesliminde bu mal ve hizmetleri teslim alanlar tarafından, tarife, bilet veyahut fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen bedel

üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplanarak indirim olarak dikkate alınabilecektir.

I.9.3. İndirilemeyecek KDV

Mükellefler, ticari faaliyetleri ile ilgili olarak ödedikleri alış ve giderlere ilişkin KDV'nin nihai yüklenicisi değildirlir. Bu KDV'ler indirim yoluyla mükelleflerin sırtından kaldırılır. Fakat bazı nedenlerle, 30. maddede sayılan işlemlerde KDV'nin indirilmesi yasaklanmıştır. Yasal düzenlemeye göre aşağıdaki işlemlerde yer alan KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez:

- a) 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 KDV,
- b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV,
- c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV,
- d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV.

KDVK 58. maddesinde mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği düzenlenmiştir. Yasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere indirilebilecek konumundaki KDV'nin gider kaydedilemeyeceği belirtilmiştir. İlgili yasal düzenlemenin yorumuyla indirilemeyecek KDV'nin gider kaydedilebileceği anlaşılmalıdır. İndirilemeyen KDV'nin gider yazılabileceği hususunda kanunda bir yasa maddesi bulunmamakta ancak bu yönde mali idarenin açıklamaları bulunmaktadır.

I.9.4. İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim

KDV Kanunu 32. maddeye göre: Bu kanunun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

Maliye Bakanlığı KDV iadesini, hak sahiplerinin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli daireler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsup suretiyle sınırlayabilir.

I.10. Katma Değer Vergisi İstisnası

KDV Kanununun 11–17. maddeleri arasında “İstisna Türleri” konusuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Aynı kanunun 18. maddesinde “İstisnadan Vazgeçme”, 19. maddesinde ise “İstisna Sınırı” konuları düzenlenmiştir.

I.10.1. İhracat İstisnası

Kanunun 11.maddesi 1. bendine göre mal ve hizmet ihracatı konusunda KDV istisnası aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,

b) Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunur.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

Maliye Bakanlığı iadedden faydalanacak mal ve hizmetler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

c) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir (zorlayıcı) sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanununun 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

Aynı yasal düzenlemenin ikinci bendine göre; Maliye Bakanlığı, KDV tahsil edilmeden teslim edilecek mal miktarını; ihracatçı ve ihracatçıya mal teslim edenlerin her biri için, bir önceki yıl iş hacmi, cari yıldaki işlemler ve vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde sınırlamaya ve bu istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespit etmeye yetkilidir.

KDV Kanununun 12. Maddesinde İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler konusu ise aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

İhracat teslimi yapılacak yetkili gümrük antrepoları ile buralarda düzenlenmesi zorunlu belgeleri belirlemeye, konulacak mal miktarı ve cinsi ile bunların antrepoda bekleme sürelerine ilişkin olarak sınırlama getirmeye, Gümrük Müsteşarlığının görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden KDV iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

2. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için 26 No'lu Genel Tebliğde 1 Ocak 1988 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki düzenlemelere de yer verilmiştir. Buna göre hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunludur.

- a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.
- c) Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- d) Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

I.10.2. Araçlar, Kıymetli Maden ve Petrol Aramaları ile Ulusal Güvenlik

Harcamaları ve Yatırımlarda İstisna

Bu konudaki KDV istisnası KDVK 13. maddede şöyle düzenlenmiştir:

- a) 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 inşaatı ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler,
- b) Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler,
- c) Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve rafinaj faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler,

d) Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri

e) Limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükelleflere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri,

f) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğüne milli savunma ve iç güvenlik ihtiyaçları için uçak, helikopter, gemi, denizaltı, tank, panzer, zırhlı personel taşıyıcı, roket, füze ve benzeri araçlar, silah, mühimmat, silah malzeme, teçhizat ve sistemleri ile bunların araştırma-geliştirme, yazılım, üretim, montaj, yedek parça, bakım-onarım ve modernizasyonuna ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler ve bu teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlere bu kapsamda yapılacak olan, miktarı ve nitelikleri yukarıda sayılan kuruluşlarca onaylanan teslim ve hizmetler.

Bakanlar Kurulu, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 232. maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddi, istisna uygulamasında asgari tutar olarak belirlemeye ve belirlenen bu tutarı iki katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

I.10.3. Transit Taşımacılık

Bu konudaki KDV istisnası KDVK 14. maddede şöyle düzenlenmiştir:

1. Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır.

2. Bu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır.

I.10.4. Diplomatik İstisnalar

Bu konudaki KDV istisnası KDVK 15. maddede şöyle düzenlenmiştir:

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler,

2. Bu istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespite Maliye Bakanlığı yetkilidir.

I.10.5. İthalat İstisnası

Bu konudaki KDV istisnası KDVK 16. maddede şöyle düzenlenmiştir:

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) Bu Kanuna göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali,

b) 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167. maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11. maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan ancak, Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşyayla ilgili olarak ihracat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)

c) Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar,

2. Gümrük Kanununa göre geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya dahil değildir.

I.10.6. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

Bu konudaki KDV istisnası KDVK 17. maddede şöyle düzenlenmiştir:

1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,

b) Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,

c) Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.

Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

e) Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç),

3. Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) Askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler,

4. Diğer İstisnalar:

a) Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

b) Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66'ncı maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler,

c) Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri,

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkulların kiralanması işlemleri,

e) Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin (24) numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri,

f) Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler ile Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünce düzenlenen piyango, sayısal loto, hemen kazan ve benzeri oyunların tertiplenmesi veya oynanması,

g) Külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci, kübik virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıkları (hurda metalden elde edilen külçeler dahil) teslimi,

h) Zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler,

1) Serbest bölgelerde verilen hizmetler,

j) Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri,

k) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri.

l) 30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi,

m) Bankalar Kanunu uyarınca; mal ve hakların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna teslimi ile bunların Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi, bu Fonun devraldığı alacakların tahsili amacıyla, bunların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve temettü hariç ortaklık haklarıyla yönetim ve denetimleri devralınan şirketlerin aktiflerinin Fon alacaklarının tahsili amacıyla (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) teslimi,

Bu istisna işlem bedelinden Fona intikal eden tutarla orantılı uygulanır.

n) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri.

o) Gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda; ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ile vergisiz satış yapılan işyerlerinin ve bu işyerlerine ait depo ve ardiye gibi bağımsız birimlerin kiralanması,

p) Hazine ve Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünce yapılan taşınmaz mal teslimleri ile Hazinece yapılan irtifak hakkı tesisi işlemi.

r) Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile gayri menkullerinin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Bu şekilde teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

I.11. KDV Beyan Esası ve KDV Beyanname Türleri

KDV 40. maddede KDV’de verginin beyan esasına dayandığı belirtilerek şöyle düzenleme yapılmıştır:

1. KDV, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.

2. Bu kanunun 9 uncu maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır.

3. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler.

4. İthalatta alınan KDV, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait KDV mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarh olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir.

5. Maliye Bakanlığı, bu Kanunun 17. maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirmeye, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas olan belgeleri kabul etmeye, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıda açıklandığı üzere KDV beyanı, 1 ve 2 No’lu KDV beyannamesi olmak üzere iki beyan şekli ile yerine getirilir. 1 No’lu KDV beyannamesi mükellef, KDV 2 No’lu KDV beyannamesi ise sorumlu olarak verilmektedir.

I.12. KDV Beyannamesi Verme ve Ödeme Zamanı

5615 sayılı yasanın 10. maddesinde yapılan düzenleme ile KDVK 41. maddesine göre KDV beyannamesi, vergilendirme dönemini takip eden ayın 24. günü akşamına kadar verilirken, KDV ödemesi ise, KDVK 46. maddesine göre beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar yapılır. Bunun yanı sıra ithalde alınan KDV, gümrük vergisi ile birlikte ödenir.

KDV beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir.

İşi bırakan mükellefin KDV beyannamesi ise, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar verilir.

I.13. Katma Değer Vergisi'nde Genel Uygulama

KDV, işletmeler için indirim mekanizmasına sahip olan ve harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. KDV fiyata bağlı olarak hesaplanmaktadır. İşletmeler tarafından satışlardan dolayı tahsil edilen KDV'den önceki aşamalarda alışlardan dolayı ödenen KDV mahsup edilmekte, ilgili ay bazında tahsil edilen KDV'nin mahsup edilecek KDV'den fazla olması halinde aradaki fark vergilendirme dönemini izleyen ay vergi dairesine yatırılmakta, aksi durumda ise mükellefin sonraki döneme indirim olarak dikkate alınmak üzere devreden KDV ortaya çıkmaktadır.

KDV'de genel uygulama basit şekliyle aşağıdaki gibidir;

Örnek 1: Ocak ayı mal veya hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV
12.000 TL

Ocak ayı mal veya hizmet satışları nedeniyle hesaplanan KDV 15.000 TL

Ocak ayı için ödenecek KDV 3.000 TL

Örnek 2: Ocak ayı mal veya hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV
15.000 TL

Ocak ayı mal veya hizmet satışları nedeniyle hesaplanan KDV 12.000 TL

Ocak ayı için devreden KDV 3.000 TL

Örnek 3: Ocak ayı mal veya hizmet alımları nedeniyle yüklenilen KDV
15.000 TL

Ocak ayı mal veya hizmet satışları nedeniyle hesaplanan KDV 15.000 TL

Ocak ayı için ödenecek KDV veya devreden KDV bulunmamaktadır.

I.14. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Düzenlenmiş KDV Hesapları ve İşleyişi

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yer alan başlıca KDV hesapları ve bu hesapların işleyişleri aşağıda açıklanmıştır.

I.14.1. 190.Devreden KDV Hesabı

Bir dönemde indirilemeyen ve izleyen döneme devreden KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

İşleyişi: “191- İNDİRİLECEK KDV” hesabının “391- HESAPLANAN KDV” hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki bakiyesi dönem sonlarında söz konusu hesaba karşılık bu hesaba borç, izleyen dönem veya dönemlerde yapılacak indirimler kaydedilir.

I.14.2. 191.İndirilecek KDV Hesabı

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Mal ve hizmet alımlarından doğan indirilecek KDV bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılan indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilemeyen ve "190- DEVREDEN KDV" hesabına aktarılan borç bakiyesi bu hesaba alacak yazılır.

I.14.3. 192.Diğer KDV Hesabı

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen KDV'nin, erteleme bir yıl içinde olması halinde kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen KDV pasifteki ilgili hesabın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

I.14.4. 291.Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV Hesabı

Satın alınan veya imal edilen, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili, bir yıldan daha uzun sürede indirilebilecek nitelikteki KDV'nin kayıt ve izlendiği hesaptır. 4369 sayılı yasa ile yapılan düzenleme ile 01.01.1999 tarihinden itibaren amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde 3 taksitte KDV indirimi sona ermiştir. Dolayısıyla bu hesap günümüzde kullanılmamaktadır.

İşleyişi: Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili bir yıldan daha uzun sürede indirilebilecek nitelikteki KDV bu hesaba borç, indirilebilme dönemlerine isabet eden tutarlar ise bilanço dönemi sonunda bu hesaba alacak verilirken, "191. İndirilecek KDV Hesabı"na aktarılır.

I.14.5. 292.Diğer KDV Hesabı

Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer KDV'nin bir yılı aşan tutarlarının kaydedildiği hesaptır.

İşleyişi: Yukarıda belirtilen nitelikteki KDV'nin ortaya çıkması halinde bu hesaba borç, ilgili hesaba alacak kaydedilir.

I.14.6. 360.Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.

Bir dönem bazında hesaplanan KDV'den yüklenilen KDV indirildikten sonra kalan KDV tutarı ilgili dönem bazında ödenecek KDV tutarını oluşturur.

İşleyişi: Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesaplar alacaklandırılır, ödemeler yapıldıkça borçlandırılır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek ertelenmiş veya taksitle bağlanmış vergiler varsa, bunlar "438. Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı'na" aktarılır.

I.14.7. 391.Hesaplanan KDV Hesabı

Bu hesap; teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan KDV ile işlemi gerçekleştirilmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin KDV'nin izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Hesaplanan KDV bu hesaba alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibarıyla bu hesabın bakiyesi "191. İndirilecek KDV Hesabı" ile karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada bu hesabın bakiyesi 191. No'lu hesabın bakiyesinden fazla olduğu takdirde vadesinde ödenmek üzere "360. Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabına" aktararak kapatılır.

I.14.8. 392.Diğer KDV Hesabı

Bu hesap; teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen KDV ve ihracatla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek KDV gibi ihtiyaca göre bölümlenir.

İşleyişi: Teşvikli yatırım mallarının ithalinde gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen KDV, aktifteki ilgili hesabın borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonunda aktifteki ilgili hesabın alacağı karşılığı bu hesaba borç kaydedilmek suretiyle işlem görür.

Yatırım teşvik belgelerinde öngörüldüğü şekilde gerçekleştirilmemesi halinde ertelenen KDV bu hesaba borç, ödenmek üzere pasifteki tahakkuk hesabına alacak kaydedilir.

Vergi dairesince tecil olunan KDV "391. Hesaplanan KDV Hesabı"nın borcu mukabili bu hesaba alacak, mevzuat gereği yapılacak terkin sonucunda borçlusunun alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

İhracatın gerçekleşmemesi halinde ise, tecil olunan KDV "391. Hesaplanan KDV Hesabı"nın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

I.14.9. 492. Gelecek Yıllara Ertelenen Veya Terkin Edilecek KDV

Bu hesap, teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen KDV ile imalatçı teşebbüsler tarafından imal ettikleri mallardan ihraç edilmek kaydı ile ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ve düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen belgelerde mevzuat gereği ihracatçılardan tahsil edilmeyen ve tamamının indirim konusu yapılmaması nedeniyle gelecek bilanço devrelerine kadar tecil olunan KDV'nin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Bu hesap bilanço döneminde "392. Diğer KDV Hesabıyla ilişkilendirilmek suretiyle kullanılır ve bu hesap gibi işlem görür.

II.BÖLÜM: KATMA DEĞER VERGİSİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Katma Değer Vergisi uygulamasında özellik arz eden durumlar; Bedelsiz Teslimler, Zayi Ve Benzeri Haller, İade Hakkı Doğuran İşlemler Ve Diğer Özellikli Durumlar olmak üzere 4 başlık altında incelenecektir.

II.1.Bedelsiz Teslimlerde KDV ve Muhasebeleştirilmesi

Bedelsiz teslim kapsamında; aynı bağışlar, promosyon olarak verilen ürünler, numune ve eşantıyon verilen ürünler, çekilişle verilen hediyeler, garanti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler incelenecektir.

II.1.1. Aynı Bağışlar

Hukuksal anlamda bağışlama; ölüme bağlı olmayan, sağlar arasında gerçekleştirilen bir sözleşme türü olup Borçlar Kanunu'nun 234 ve 247. maddelerinde düzenlenmiştir. Bağış, bir kişinin kendisine ait bir şeyi kendi isteği ile başkasına karşılıksız veya bedelsiz olarak vermesidir. Medeni haklarını kullanma yetkisine sahip olan herkes bağış yapabilir (Kızılot, 1996, www.ismmmo.org.tr, 10.08.2006). Kısaca bağış kavramından anlaşılması gereken bir mal veya hizmetin bedelsiz olarak karşı tarafa verilmesidir. Vergilendirme mantığı çerçevesinde bağışların işletmenin faaliyetini sürdürmesi ya da kazancın elde edilmesi ile ilgili olmadığı için gider yazılmaması, yani

kazançtan indirilmemesi gerekir. Ancak bağışların devletin yükünü azaltacağı gerçeği, bir takım düzenlemeler yapılmasını da beraberinde getirmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımlar ile ilgili düzenlemelere GVK 89. maddesinde, KVK 10. maddesinde, KDVK 17. maddesinde yer verilmiştir. 4369, 4842 ve 4962 sayılı kanunlarla bağış ve yardımlar konusunda bir takım düzenlemelere gidilmiş, 31.07.2004 tarihinde yayınlanan 5228 sayılı yasa ile konu şekillendirilmiştir (Yargıç, 2006: 262).

Kamu yararı olmayan derneklere, kurumlara ve kişilere yapılan bağışların gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bununla birlikte, 193 sayılı GVK 89. maddesinde diğer indirimler başlığı altında açıklandığı üzere;

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar kazançtan indirilebilir.

Aynı düzenlemenin 5. fıkrasında düzenlendiği üzere: Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı kazançtan indirilebilir.

Aynı düzenlemenin 6. fıkrasında düzenlendiği üzere: Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı indirilebilir.

İlgili düzenlemenin 7. fıkrasında ise; Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımını ve tanıtımının sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir) kazançtan indirilebilmektedir.

Bağışların gider olarak indirimi için makbuz karşılığı olması, yani belgelendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bağışın yapıldığı dönem işletmenin dönem kazancının olması gerekmekte yani zarar beyan eden mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün değildir. Bağışlar ile ilgili indirim, indirim öncesi vergiye tabi gelir ile sınırlıdır (Özen, 2006: 81). Zarar beyanı nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların sonraki yıllarda da indirimi mümkün değildir.

Özetle bağışların kazançtan indirim koşulları şöyledir;

- Bağışların belgelendirilmesi,

- Bağışların indirimi için dönem kazancının olması gerekir, yani zarar edilen bir dönemde bağışların indirimi mümkün değildir,

- Bağışların indirimi için yasada farklı sınırlar getirilmiş, ve yukarıda açıklanmıştır. Ancak her halükarda indirim için en üst sınır, dönem kazancının sıfır olduğu noktaya kadardır,

- Bağışların indirimi sadece ait olduğu dönemde mümkündür, sonraki yıllarda indirime konu edilemez,

GVK 89. maddesinde göre; “Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.” 5520 sayılı KVK’nun “Diğer İndirimler” başlıklı ilgili maddesine göre ise; “Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.” (Atay, 2005 :76).

Bağışlar nakdi veya ayni şekilde olabilir. İster nakdi ister ayni olsun bağışların gider kabul edilebilme durumları yukarıda açıklanmıştır. Bağışların KDV karşısındaki durumu bağışın ancak ayni bağış yani mal veya hizmet bağışlanması şeklinde olması halinde değerlendirilebilecektir.

KDV Kanununun 17/2-b bendi ile 17.maddenin 1 No’lu bendinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV’ den istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, mal tesliminin veya hizmet işinin bedelsiz yapılması ve sosyal amaç taşıması gerekir. Sosyal amaç kavramı çok geniştir. Toplumun menfaatine olan bütün faaliyetler, sosyal amaçlıdır (Kızılot, 1996, www.ismmmo.org.tr, 20.08.2006).

17. maddenin 1 No’lu bendinde sayılan kurum ve kuruluşlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Genel ve katma bütçeli daireler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köy ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Siyasi partiler,
- Sendikalar,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Tarımsal amaçlı kooperatifler,
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar.

Bağış KDV'den istisna edilmiş ise, bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider olsun olmasın, bağışlanan mal veya hizmete ilişkin olarak yüklenilen KDV nin indirilmesi yasaktır (Md.30/a). İndirim konusu yapılmış ise düzeltilmesi gerekir (Kırıktaş, 2002: 183). Dolayısıyla yapılan bağış KDVK 17/2-b uyarınca KDVK 17/1'de belirtilen kurumlara yapılmış ise yapılan mal veya hizmet teslimleri KDV'den istisna edildiği için KDV hesaplanmaması ve ilgili mal veya hizmet teslimi için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmaması gerekir.

Bağış istisna kapsamına girmiyorsa, Md.3/a ve Md.5 uyarınca teslim KDV hesaplanmasını gerektirir. 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere; "KDVK'nın değişik 17/2-b maddesi kapsamına girmeyen bağışlar vergiye tabi

olacağından, bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedel üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenen vergilerin de indirim konusu yapılabileceği tabiidir.” Dolayısıyla katma değer vergili olarak satılan herhangi bir mal veya hizmette olduğu gibi indirim hakkı da mevcuttur.

Ancak bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider ise, Yani 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10. maddesinde yer alan düzenlemelerde yer almayan kurumlara mal bağışı yapılmış ise, bedelsiz teslim nedeniyle mükellef tarafından hesaplanan KDV, bağışlanan iktisadi kıymetle birlikte kanunen kabul edilmeyen gider hesabına kaydedilir. Yüklenen KDV’de indirilemez, İndirim konusu yapılmış ise düzeltme yapılması gerekir (Maç, 1998: 30.7). Zira KDVK 30/d maddesinde yer alan düzenleme de, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV’nin indirilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak bağışlanan mal, mükellefin önceden satın aldığı ve kullandığı bir sabit kıymet ise, önceden kullanım amaçlı alınan ve sonrasında (örneğin bir kaç yıl sonra) bağışlanan sabit kıymet için önceden indirilmiş KDV’nin iptal edilmemesi gerekmektedir (www.bdodenet.com.tr, 12.09.2006).

Özetle;

- Bağış KDVK’na göre, KDV’den istisna edilmiş ise, bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider olsun olmasın, bağışlanan mal veya hizmete ilişkin olarak yüklenen KDV nin indirilmesi yasaktır.

- Bağış istisna kapsamına girmiyorsa, Md.3/a ve Md.5 uyarınca teslim KDV hesaplanmasını gerektirir. Bu durumda bağışa konu mal için yüklenen KDV’nin indirimi mümkündür.

- KDV istisnasına tabi olmayan mal bağışlarında, bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider ise, hesaplanan KDV’de kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Bu tür bağışlarda bağışa konu mal için yüklenilen KDV’nin de indirimi mümkün değildir.

Ayrıca 04.11.2004 tarih ve 10258 sayılı Maliye Bakanlığı özelgesinde açıklandığı üzere her türlü aynı bağışlarda maliyet bedeli üzerinden fatura kesilmesi gerekmektedir. Faturada ise bağış olduğu belirtilmelidir. Ayrıca KDV istisnası söz konusu ise bağış ile ilgili düzenlenen faturaya ilgili yasal düzenlemeye atıfta bulunularak KDV hesaplanmamıştır ibaresi konulmalıdır.

Örnek 1: “A” İşletmesi müşterilerinin önemli bir kısmını oluşturan Mardinlilerin kurmuş olduğu Mardinliler Birlik, Dayanışma ve Yardımlaşma Derneği’ne, kayıtlı değeri 750 YTL, birikmiş amortismanı 600 YTL olan demirbaşı bağışlamıştır.

Bağış, KDVK 17/2-b uyarınca KDVK 17/1’de belirtilen kurumlara yapılmamasından dolayı istisna kapsamına girmemektedir. Bu teslimler için KDV hesaplanması gerekir. Ayrıca kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV’nin indirilemeyeceği KDVK 30.M/d ile düzenlenmiştir. Buna göre GVK ve KVK’ya göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV indirilememektedir.

KDV Matrahı = Varlığın Net Değeri (Varlığın Kayıtlı Değeri – Varlığın Birikmiş Amortismanı)

$$\text{KDV} = 150 \times 0,18 = 27,00$$

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZAR.	177,00	
01.Kanunen Kabul Edilmeyen Bağışlar		
001. Demirbaş Bağışı	150,00	
05. Kanunen Kabul Edilmeyen Bağış KDV	27,00	
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	600,00	
255. DEMİRBAŞLAR		750,00
02. Büro Dolabı		
391. HESAPLANAN KDV		27,00
Mardinliler Derneğine Yapılan Bağış		

Ancak geçmiş yıllarda kullanım amaçlı alınan ve indirimi geçmiş yıllarda yapılan bu tür kıymetlerin indirilmiş KDV açısından düzeltme yapılması gerekmemektedir. Bu nitelikteki bağışlar KKEG olmasından dolayı nazım hesaplarda da izlenmesi uygundur.

920. TİCARİ KARA İLAVE UNSURLAR	177,00	
01. Kanunen Kabul Edilmeyen Bağışlar	150,00	
02. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler KDV	27,00	
921. TİCARİ KARA İL. UNS. KARŞ.		177,00
KKEG		

Örnek 2: “A” İşletmesi tekstil ürünleri alım satımı yapmaktadır. 2006 yılında kamu yararına çalışan dernek statüsündeki Arama Kurtarma Derneği’ne (AKUT) 500 YTL maliyet bedeli olan nevresim takımları bağışlamıştır. (Teslime konu malların aynı ay içerisinde alındığı varsayılmıştır.)

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	540,00	
02.Gelirin %5 i ile Sınırlı Bağışlar		
153. TİCARİ MALLAR		500,00
04. A Nevresim Takımları		
191. İNDİRİLECEK KDV		40,00
AKUT Derneğine Yapılan Bağış		

Kamu yararına çalışan dernek statüsündeki AKUT'a yapılan bağışlar KDVK 17/2-a uyarınca KDV'den istisnadır. Dolayısıyla bu amaçlı teslimler için KDV hesaplanmaması gerekmektedir. Ancak KDVK 30 M/a bendine göre bu teslimlere konu varlıklar için önceden yüklenilen KDV'nin indirimi mümkün değildir. Teslime konu mal için yüklenilen KDV indirilmemişse iptali, indirilmiş ise de ilave KDV şeklinde düzeltilmesi gerekmektedir. Bu tür yapılan bağışlar yukarıda da açıklandığı üzere yıllık gelirin % 5 ini aşmadığı sürece vergi yasalarınca da kabul edilen giderdir. Eğer yıllık gelirin % 5 ini aşan kısım olursa (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10), aşan kısım için kazançtan indirimi mümkün olmamaktadır. Ayrıca, bağışların indirimi beyanname üzerinde yapıldığı için bu gider KKEG olarak matraha ilave edilip ardından beyannamede yer alan bağışlar kısmına yazılarak indirimi sağlanmalıdır.

Örnek 3: "B" İşletmesi yatak alıp satmaktadır. 2006 yılında Kamuya ait öğrenci yurduna maliyet bedeli 120 YTL olan yataklardan 100 adet bağışlamıştır.

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZAR.	12.960,00	
03. Tamamı İndirilebilir Bağışlar		
04. Bağış KDV		
153. TİCARİ MALLAR		12.000,00
05. 90x190 Soft Yatak		
391. HESAPLANAN KDV		960,00
- Düzeltme KDV		
Öğrenci Yurduna Yapılan Bağış		

Bu tür yapılan aynı bağışlar nedeniyle yapılan teslimler, KDVK 17/2-b uyarınca KDVK 17/1'de belirtilen kurumlara yapılmasından dolayı KDV'den istisnadır. Ancak bu mallar ilk alındığında KDV'den istisna olarak bağışlanacağı (başlangıçta bu

amaçla alınanlar hariç) bilinmemektedir. Bu durumda, alınan bu mallar için yüklenilen KDV'nin indirilmiş olduğu açıktır. Bağış işlemi KDV'den istisna olduğundan önceki dönemlerde indirilen KDV'nin bağışın yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinin ilgili satırına yazılarak düzeltilmesi düzeltilen KDV'nin de gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak yazılması gerekmektedir (Erdem, 2005: 170). Yani 193 sayılı GVK 89. maddesi ve 5520 sayılı KVK 10. maddesi kapsamına giren bu bağışların tamamı kazanç tespitinde gider olarak dikkate alınır. Ancak yukarıda da bahsedildiği üzere bağışların indirimi beyanname üzerinde yapıldığı için bu gider KKEG olarak matraha ilave edilip ardından beyannamede yer alan bağışlar kısmına yazılarak indirimi sağlanmalıdır.

Eğer fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığında bulunan derneklere, vakıflara yapılan gıda niteliğindeki bağışlar söz konusu ise 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre fatura ve irsaliye düzenlenmeli ve faturaya “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin konulması zorunludur (Pehlivan, 2006: 126). Aynı tebliğe göre KDV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını, ilgili dönem KDV beyannamesinin ilgili satırlarına dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenmelidir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç) yazılacaktır. Gene 251 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, ticari işletmeye dahil bu gıda maddelerinin bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Ayrıca indirimin beyannamede gösterilebilmesi için bu giderin göstermelik KKEG olarak matraha ilave edilip ardından beyannamede yer alan bağışlar kısmına yazılarak indirimi sağlanması uygun olacaktır.

Örnek 4: A işletmesi gıda üzerinde faaliyet göstermektedir. Gıda bankacılığı kapsamında faaliyet gösteren derneğe 1.000 YTL maliyet bedelinde gıda ürünleri bağışlamıştır. Ürünlerin alındığı ay bağışlandığı varsayılmıştır.

3065 sayılı Kanununun 30/a ve 32. maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait KDV beyannamesinin ilgili satırına dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında indirilecek KDV hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

GVK 251 Seri No'lu Genel Tebliğine göre yapılması gereken kayıt;

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.000,00	
602. DİĞER GELİRLER		1.000,00
623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	1.000,00	
153. TİCARİ MALLAR		1.000,00
689. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	180,00	
191. İNDİRİLECEK KDV		180,00
930. KARA İLAVE EDİLİP BEYANNAMEDE İND. UNS.	1.000,00	
01. Gıda Bağışları		
931. KARA İLAVE EDİLİP BEY. İND. UNS. KARŞ.		1.000,00
Beyannameye İndirilecek Bağışlar		

Önerilen kayıt;

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZAR. ³	1.180,00	
03. Tamamı İndirilebilir Bağışlar		
04. Bağış KDV		
153. TİCARİ MALLAR		1.000,00
05. Gıda ürünleri		
191. İNDİRİLECEK KDV		180,00
Gıda Bankacılığı Yapan Derneğe Aynı Bağış		
930. KARA İLAVE EDİLİP BEYANNAMEDE İND. UNS.	1.000,00	
01. Gıda Bağışları		
931. KARA İLAVE EDİLİP BEY. İND. UNS. KARŞ.		1.000,00
Beyanname İndirilecek Bağışlar		

II.1.2.Promosyon Olarak Verilen Ürünler

İşletmeler mal veya hizmetlerine olan talebi arttırabilmek için müşterilerine veya müşteri potansiyelinde olan kişi ve/veya kurumlara çeşitli promosyonlar, numuneler ve eşantiyon ürünler sunmaktadırlar. Gerek promosyon ürünler, gerek numuneler gerekse eşantiyon ürün ve hizmetler aynı amaca yönelik olarak müşterilere sunulmakla birlikte farklı anlamlar taşımaktadırlar.

22504 sayılı 25.12.1995 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 50 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde promosyon ürünleri ile ilgili “Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır.” şeklinde bir ifade yer almaktadır. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere vergi mevzuatında promosyon, bir malın yanında başka bir malın bedelsiz verilmesi şeklinde

³ Bağış reklam amacıyla yapılmış ve yardım ile ilgili pankart asılmış ise 760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ Hesabının kullanılması daha uyum olacaktır.

tanımlanmaktadır. Örneğin; kolanın yanında cips, bardak verilmesi, 70 ekran üstü televizyon alana 37 ekran televizyonun ücretsiz verilmesi gibi.

KDVK 2. maddesinde ise teslim; bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri şeklinde tanımlanmıştır. KDVK 1. maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler, 3. maddesinde teslim sayılan haller incelendiğinde ve bu üç madde birlikte yorumlandığında ticari işletmelerin yapmış oldukları bedelsiz teslimlerin de KDV'nin konusuna girdiği anlaşılmaktadır (Kırıktaş, 1996: 19). KDV'de vergiyi doğuran olay teslim veya hizmetin gerçekleşmesidir. Bu teslim veya hizmetin bedelli olup olmaması önem taşımamaktadır (Tolu, 2001: 235).

KDV Kanununun Md.3/a' ya göre vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, teslim sayılan haller kapsamında KDV'nin konusuna girdiği belirtilmiştir. Bu hükmün amacı malların, özel tüketim amacıyla işletmeden vergisiz çekilmesini önlemektir (Kırıktaş, 1996: 19 ve Şişman, 2003:107). Ancak 50 Sıra No'lu Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, sektörde yer alan diğer işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla, bir malın yanında başka bir malın verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer de artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri GVK'nın 40/1 maddesine göre ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler dahilinde gider olarak kaydedilebilmektedir.

Promosyon ürünlerin bedelsiz sunulması, vergiye tabi malların vergiye tabi işlemler için sarf edilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle, firmanın yarattığı katma değer içerisinde zaten vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen KDV'nin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla promosyon ürünlerin müşterilere bedelsiz verilmesi, KDVK 3. madde kapsamında teslim sayılan haller hükmünde değerlendirilemeyeceği anlaşılmaktadır.

Promosyon kapsamında yapılan teslimlerin alıcısının işletme olması ve bu işletmelerin ana ürün yanında bedelsiz olarak alınan malları aynı şekilde kendi müşterilerine satması halinde, promosyon olarak alınan malların muhasebe kayıtlarında ayrıca gösterilmesine gerek yoktur (Bilen, 2006: 72).

Doğaldır ki, promosyon ürünü olarak verilen malların alışı sırasında katlanılan diğer giderlere ilişkin yüklenilen katma değer vergileri de indirim konusu yapılabilecektir. Bu konu da 50 Seri No'lu tebliğdeki açıklamada yer almıştır. Diğer taraftan promosyon olarak verilen ürünler, maliyet değerleri üzerinden gider olarak dikkate alınabilecektir. Promosyon olarak verilen ürün; asıl üründen bir miktar daha verilme şeklindeyse, promosyon verilen kısım da satılan ürünlerin maliyeti olarak değerlendirilmelidir. Asıl ürünlerin yanında farklı ürünlerin promosyon olarak bedelsiz verilmesi halinde ise promosyon verilen ürünlerin maliyeti, pazarlama satış dağıtım gideri olarak dikkate alınmalıdır (Güneş, 2003: www.ismmmo.org.tr, 30.07.2006).

Bununla birlikte düşük oranda KDV'ne tabi bir malın yanında yüksek oranda KDV'ne tabi bir malın promosyon verilmesi uygulamada bir takım sorunlara yol açmaktadır. Bu sorunlar ve çözüm yolları 50 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde şöyle düzenlenmiştir: "Bu durum, KDV sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden

olmakta ve düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

KDV Kanununun 29/4 üncü maddesi ile vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş bulunmaktadır. Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu KDV oranının;

- Satışı yapılan mala ait KDV oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen KDV'nin tamamının indirim konusu yapılması,

- Satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması uygun görülmüştür.

Her iki durumda da, promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinemediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle "indirilecek KDV" hesabına alınacaktır. Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak KDV açısından bir önem taşımamaktadır.

Promosyon ürününün tabi olduğu KDV oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu orandan yüksek olduğu hallerde ise;

- Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya inşası ile ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle "İndirilecek KDV" hesabına alınmış olan KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, "indirilecek KDV" hesabından çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilecektir.

- Promosyon, ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de, daha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde "İndirilecek KDV" olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinin 47 nci satırına dahil edilerek beyan edilecek ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınacaktır.”

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım =
 Promosyon ürünü için yüklenilen vergi tutarı x (Satışı yapılan malın tabi olduğu KDV oranı / Promosyon malın tabi olduğu KDV oranı)
 formülü ile hesaplanacak, artan kısım ise gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 1: Promosyon verilen ürün ile satılan ürün KDV oranının eşit olması durumu

“X” işletmesi mobilya imal edip satmaktadır. Firma satış bedeli 2.000 + %18 KDV olan 1 adet yemek odası takımı alana, 1 adet koltuk takımı (tabi olduğu KDV oranı % 18) bedava şeklinde bir kampanya düzenlemiştir. Yemek odası takımının maliyeti 1000 YTL, koltuk takımının maliyeti ise 500 YTL. Firmanın kredi kartı ile satış işlemini gerçekleştirdiğini varsayalım.

Burada, firmanın satışlarını artırmak amacıyla böyle bir promosyon düzenlediği görülmektedir. Dolayısıyla, toplam KDV matrahı firmanın satış hasılatı olan 2.000 YTL, KDV ise 360 YTL olmalıdır. Ayrıca koltuk takımı için KDV hesaplanmasına gerek yoktur. Diğer taraftan satılan ve promosyon olarak verilen ürünlerin KDV oranının aynı olması nedeniyle ürünler için yüklenilen KDV'nin tamamının indirimi mümkündür.

108. DİĞER HAZIR DEĞERLER	2.360,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		2.000,00
01. Yemek Odası		
391. HES.KDV H		360,00
01. % 18 KDV		
Promosyonlu Yemek Odası Satışının Kaydı;		

620. SATILAN MAMUL MALİYETİ	1.000,00	
01. Yemek Odası		
152. MAMULLER H		1.000,00
01. Yemek Odası		
Satılan Mamul Maliyet Kaydı		

Promosyon verilen ürün için yapılması gereken kayıt ise şöyle olmalıdır;

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD.	500,00	
01.001. Promosyon Verilen Mallar		
152. MAMULLER		500,00
02. Koltuk Takımı		

Örnek 2: Promosyon verilen ürün KDV oranının, satılan ürün KDV oranından yüksek olması durumu

“Y” işletmesi konfeksiyon ve saat ticareti ile uğraşmaktadır. Firma düzenlediği promosyon ile 1 adet takım elbise alana 1 adet saati bedelsiz olarak vermektedir. Takım elbisenin birim satış fiyatı % 8 KDV Dahil 162 YTL dir. Saatin normal birim satış fiyatı %18 KDV Dahil 50 YTL dir. Takım elbisenin birim maliyeti 80 YTL, saatin birim maliyeti ise 20 YTL dir. Gün içinde 10 adet promosyonlu satış yapılmıştır.

50 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde promosyon verilen mal maliyetinin pazarlama gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Saatin normal satış fiyatı, bilgi dışında hiçbir muhasebe işlemi gerektirmemektedir. Promosyon verilen ürün KDV oranının, satışı yapılan ürün KDV oranından yüksek olması nedeniyle, promosyon verilen ürün için alıfta yüklenilen KDV’nin tamamı indirilemez, bir kısmının gider ya da maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

100. KASA	1.620,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		1.500,00
02. Takım Elbise		
391. HESAPLANAN KDV		120,00
02. % 8 KDV		
Günlük Satış Kaydı		
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	800,00	
02. Takım Elbise		800,00
153. TİCARİ MALLAR		
02. Takım Elbise		
Günlük Satılan Malın Maliyet Kaydı		
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	200,00	
153. TİCARİ MALLAR		200,00
04. Saat		
Promosyon Verilen Mamulun Maliyet Kaydı (10 saat x 20 TL/saat)		

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim olarak dikkate alınacak kısım

= 36,00 x (0,08 / 0,18) = 16,00 YTL., Kalan kısım olan 36,00 - 16,00 = 20,00 YTL ise gider ya da maliyet olarak dikkate alınmalıdır.

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	20,00	
05.009. Promosyon Ürünün İndirilemeyen KDV'si		
191. İNDİRİLECEK KDV		20,00
İndirilemeyen KDV'nin gider kaydı		

Promosyon verilen ürünlerin önceki dönem alındıkları ve dolayısıyla KDV'nin tamamının önceki dönem indirildiği durumlarda ise 391. Hesaplanan KDV Hesabı kullanılarak ilave KDV şeklinde düzeltme işlemi yapılmalıdır.

II.1.3. Numune ve Eşantiyon Olarak Verilen Ürünler

Özel günlerde firmaların tanıtım ve reklam amaçlı bir bedel almaksızın, üzerlerinde kendilerini tanıtan işaret, logo vb. yer aldığı anahtarlık, kalem vb. eşyaları

dağıtmaları giderek yaygın hale gelmiştir. Bu şekilde dağıtılan ürünlere eşantiyon adı verilmektedir (Erdem, 2004:201). Gene firmaların piyasaya yeni sunacakları veya sundukları ürünleri bir bedel olmaksızın müşterilere tanıtım ve reklam amaçlı olarak sunmaları yaygın bir uygulamadır. Bu işleme konu ürünler ise numune olarak tanımlanmaktadır. Eşantiyon ve Numune ifadeleri yasal mevzuat içerisinde de tanımlanmıştır.

50 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin 2 No'lu bölümünde "Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmemektedir. Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi, hallerinde KDV hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın unvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması da gerekmektedir. İşletmenin iktisadi faaliyetlerini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır. denilmektedir.

Yukarıdaki yasal şartlar dahilinde numune ve eşantiyon teslimleri nedeniyle katlanılan maliyetler aynı pazarlama gideri niteliği taşımasından dolayı ilgili teslimler için yüklenen KDV'ler indirilebilecektir. Bu ürünlerin teslimlerinde ise KDV hesaplanmasına gerek yoktur. Ayrıca numune ve eşantiyon verilen malların satın alma veya üretim

maliyetlerinin GVK 40. maddenin 1 No'lu bendi ve KVK 8. madde uyarınca gider olarak dikkate alınması gerekir (Tolu, 2003: 238).

Bununla birlikte elde kalan numunelerin yurt içinde satılmaları halinde KDV hesaplanmalıdır. Ayrıca bu satıştan sağlanan gelir 602. Diğer Gelirler Hesabına kaydedilirken, satılan numune malların maliyeti ise 623. Diğer Satışların Maliyeti Hesabına kaydedilmelidir (Yükçü ve Yükçü, 2004: 43).

Örnek 1: Eşantiyon olarak müşterilere dağıtılmak üzere üzerinde firma logosu bulunan toplam maliyeti 3.000 YTL + % 18 KDV tutarında anahtarlık yaptırılmış ve müşterilere dağıtılmıştır.

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	3.000,00	
03.004. Eşantiyon Dağıtılan Ürünler		
191. İNDİRİLECEK KDV	540,00	
100. KASA		3.540,00
Eşantiyon dağıtılan ürün gideri		

Eşantiyon ürünlerin önce stoklanması sonra dağıtılması söz konusu olursa stoklama işleminde kullanılması gereken hesap 157. DİĞER STOKLAR Hesabı olmalıdır.

Örnek 2: İşletme kendisinin imal ettiği ve piyasaya yeni sürülen ürünlerinden müşterilerine numune göndermiştir. Numune gönderilen malların maliyeti 2.500,00 YTL

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	2.500,00	
03.005. Numune Gönderilen Ürünler		
152. MAMULLER		
09. X Ürünü		2.500,00
Numune Gönderilen Ürünlerin Maliyeti		

II.1.4. Çekiliş ile Verilen Hediyeler

İşletmelerin pazar paylarını artırabilme konusunda kullandığı pazarlama yöntemlerinden bir tanesi de belli zamanlara belli tutarlarda alışveriş yapan müşterilerine çekilişle hediyeler dağıtmalarıdır.

50 Seri No'lu KDV Genel Tebliği incelendiğinde işletmelerin çekilişle verdiği hediyeler konusunda herhangi bir açıklamaya rastlanılmamaktadır. İlgili tebliğin promosyon verilen ürünler ile ilgili kısmında bir malın yanında başka bir malın verilmesi durumu değerlendirilmiştir. Dolayısıyla bir bedel almaksızın çekiliş ile müşterilere yapılan teslimler 50 Seri No'lu KDV Genel Tebliği kapsamına girmemektedir (Tolu, 2001: 236). Bu şekilde bir bedel almaksızın yapılan teslimler bedelsiz teslimler kapsamında KDV'ye tabi olduğu ve bedelsiz verilen malların emsal bedelleri üzerinden KDV hesaplanması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. KDVK 27/3'de emsal bedeli ve emsal ücretinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı düzenlenmiştir. Ayrıca 27/4'te ise KDV uygulaması bakımından emsal bedelin belirlenmesinde genel yönetim giderleri ve genel giderlerden mamule pay verilmesi zorunlu tutulmuştur. VUK 267.maddesinde yer alan düzenlemeler dikkate alındığında çekilişle hediye verilen malların emsal bedeli ikinci sırada yer alan "maliyet bedeli esasına" göre yapılacaktır. Maliyet bedeli esas; "Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder." Şeklinde düzenlenmiştir.

Bu şekilde bedelsiz verilen malların alış maliyeti ise gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde pazarlama gideri olarak dikkate alınabilecektir (Tolu, 2006: 214).

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 12.07.2004 tarih ve 32560 sayılı özelgesinde de bu yönde görüşü bulunmaktadır.

Firmaların çekilişle müşterilerine bedelsiz hediyeler vermeleri, satışları artırma amacıyla yapılan promosyon uygulamalarıdır. Bu sayede işletmenin satışları ve yarattığı katma değer de artmaktadır. Dolayısıyla çekilişle bedelsiz verilen mallarda, satışların artmasına paralel olarak satışı yapılan mallar içerisinde vergilendirilmiş bulunmaktadır. Bu nedenle Maliye Bakanlığı yayınlayacağı tebliğ ile bu tür promosyon uygulamalarının da 50 Seri No'lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini düzenlemesi yerinde olacaktır.

Örnek 1: "A" firması bilgisayar ticareti yapmaktadır. Firma düzenlediği pazarlama çabası ile Ocak ayında bilgisayar ve ürünlerinden 1.000 YTL tutarında alışveriş yapan müşterilerine çekilişle 1 adet bilgisayar verecektir. Kampanya neticesinde bir adet bilgisayar talihli müşteriye teslim edilmiştir. Yaptığı pazarlama duyurularında ürün KDV'nin talihliye ait olduğu bir sorun çıkmaması adına belirtilmiştir. Hediye verilen bilgisayarın maliyeti 700 YTL + % 18 KDV dir.

153. TİCARİ MALLAR	700,00	
03. Bilgisayar		
191. İNDİRLECEK KDV	126,00	
100.KASA		826,00
Bilgisayar Alış		
157. DİĞER STOKLAR H	700,00	
02. Hediye Verilecek Bilgisayar		
153. TİCARİ MALLAR		
03. Bilgisayar		700,00
Hediye Verilecek Bilgisayarın İlgili Hesaba Kaydı		

$$\begin{aligned} \text{Teslimde KDV matrahı} &= 700 + (700 \times 0,10) + \text{Genel gider payı} \\ &= 700 + 70 + 50(\text{tahmini belirlenmiştir.}) \end{aligned}$$

$$\text{Teslim KDV} = 820 \times 0,18 = 147,60 \text{ YTL}$$

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	700,00	
100.KASA	147,60	
157. DİĞER STOKLAR		
02. Hediye Verilecek Bilgisayar		700,00
391. HESAPLANAN KDV H		147,60
Hediye Teslim		

II.1.5. Garanti Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı KDVK'nın 5.maddesinde, vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 27/1. maddesinde ise bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde KDV matrahının, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu düzenlenmiştir. Ancak satış sonrası belli bir süre belli şartlar dahilinde müşterilere verilen unsurların, satışın bir parçası olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla satıcıların garanti süresi kapsamında müşterilerine sağladığı tamir, bakım ve olabilecek yenileme işlemlerine ait bedeller satış fiyatı içinde satış işlemi sırasında vergilendirilmiş olduğundan, bu işlemler sırasında ayrıca KDV hesaplanmasına gerek yoktur (Erdem, 2004: 185). Diğer bir ifadeyle garanti kapsamında verilen hizmetlerin bedelsiz hizmet olarak değerlendirilmemesi, bu işlemin başlangıçta gerçekleşen satış işleminin bir parçası olarak kabul edilmesi gerekir (Kızılot, 1998: 454). Maliye Bakanlığı'nın da görüşü bu yöndedir. Nitekim 12.06.1998 tarih ve 22124 sayılı

özeldesinde; “Satış sonrası garanti şartları çerçevesinde arızalı lastiğın yerine verilen yeni lastiğın bedeli, başlangıçta satılan lastiğın maliyetinin bir unsuru olarak değerdendirilip lastiğın satış bedeli buna göre belirlendiğinden, daha sonra yapılan yeni lastik teslimine KDV uygulanmayacaktır” şeklinde görüş bildirmiştir.

Diğerd taraftan, garanti kapsamında anlaşmalı servisler aracılığıyla verilen hizmetler, müşterilere karşı yapılmıymuş gibi görünse de işin özü itibariyle anlaşmalı servis hizmeti veren bayilerin, hizmeti ana firmaya karşı gerçekleştirmeleri söz konusudur. Dolayısıyla aracı servislerin verdikleri hizmetlerin karşılığında ana firmaya yönelik düzenleyecekleri faturalarda KDV hesaplayacakları açıktır.

Örnek : A firması lastik alım-satımı yapmaktadır. 20.12.2006 tarihinde 10 gün önce satılan ürünün hatalı çıkması nedeniyle alıcı tarafından yenisi ile değıştirilmek üzere iade edildiğı ve aynı ürünün sağlamının garanti kapsamında bedelsiz verildiğı belirlenmiştir. Bozuk lastik imha edilmiştir. Verilen yeni lastiğın maliyet bedeli 40 YTL’ dır.

623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ ⁴	40,00	
153. TİCARİ MALLAR		40,00
Hatalı lastiğın yenisi ile değıştirilmesi		

II.2. Zayi ve Benzeri Hallerde KDV ve Muhasebeleştirilmesi

Zayi ve benzeri haller kapsamında; zayi olan mallar, çalınan mallar, imha edilen mallarda KDV yükü konusu incelenecektir.

⁴ Bozuk lastiğın maliyeti satılan malların maliyeti içinde gösterilmiş olup yorum olarak farklı bir gider hesabının da kullanılması mümkündür.

II.2.1. Zayi Olan Mallar

Zayi, ya da zayi olma kavramı olarak, gerek KDVK'da gerekse diğer vergi kanunlarında tanımlanmamıştır. Maliye Bakanlığı'nın da bu konu ile ilgili tatminkar açıklamalarının olduğunu söylemek zordur. KDVK'nın "İndirilemeyecek KDV" başlıklı 30. maddesi altında yapılan açıklama gereği, zayi olan mallara ilişkin KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Ancak zayi olma kavramının yeterince açıklanmamış olması nedeniyle uygulamada mükellefler ile vergi idaresi arasında yorum farklarından dolayı görüş ayrılıkları ve sorunlar yaşanmaktadır.

Türk Dil Kurumuna göre "zayi" kavramı kelime anlamı itibariyle kaybolma, yitme anlamına gelmektedir. Yani zayi olma bir değer kaybını ifade etmektedir.

Malların zayi olması aşağıdaki hallerde oluşmaktadır (Akay, 1996: 161);

Çalınma, kaybolma ve benzeri nedenlerle,

Yangın, sel ve benzeri doğal afetler sonucunda,

Vergiden kaçınmak için irade dahilinde,

Kaza, dikkatsizlik ve benzeri nedenlerle.

Zayi olma kavramından herhangi bir fiziksel varlığın irade dahilinde veya irade dışı nedenlerle tamamen yok olması anlaşılmalıdır. Buna göre zayi olmak, yanmak, hırsızlık yoluyla çalınmak, sel nedeniyle yok olmak, buharlaşmak gibi kaybolmayı gerektiren nedenlere dayandırılmalıdır. Dolayısıyla bozulma, çürüme ya da kullanım süresinin dolması nedeniyle tamamen değer yitiren mallar için takdir komisyonunun malların değerinin sıfır (0) olarak takdir edilmesi durumunda, bu mallar zayi mallar kapsamında değerlendirilmemelidir. Nitekim, konuyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın 19.11.2004 tarih ve 54409 sayılı özelgesinde bu yönde görüş verilmiştir;

“... takdir komisyonu kararınca fiziken var olduğu saptanan ve değeri (0) sıfır olarak belirlenen malların, çürüme, bozulma veya kullanım süresinin geçmesi gibi sebeplerle takdir komisyonu gözetiminde imha edilmesi durumunda bu mallar, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmemektedir.”

Dolayısıyla bu mallar için KDV düzeltmesi yoluna gidilmemelidir, yani bu mallar için yüklenilmiş KDV'nin indirimi mümkündür (Pehlivan, 2004: 40-41).

KDV Kanunu'nun 30/c bendi, 4503 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile deprem ve sel felaketleri sonucunda zayi olan ve 5228 sayılı kanunun 17. maddesiyle Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere deprem, sel felaketi ve mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangın nedeniyle malların zayi olması halinde bu şekilde zayi olan mal için yüklenilen KDV'nin indirimi mümkündür.

Bu özel durumlar dışında zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indirilebilmesi mümkün değildir. Aylık KDV mahsubu uygulaması dolayısıyla ilgili ay alınıp aynı ay içerisinde zayi olan mallar için yani henüz indirilmemiş KDV için, indirilecek KDV hesabında düzeltme yapılması gerekir. Eğer önceden indirilmiş KDV söz konusu ise, ilgili KDV tutarının hesaplanan KDV hesabına ilave edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde indirilecek KDV hesabından düzeltilen veya hesaplanan KDV hesabına ilave edilen KDV'nin yani indirilemeyen KDV'nin, KDV Kanununun 58. maddesinin yorumu neticesinde gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

Kanun koyucunun zayi olan mallara ilişkin KDV'nin indirilemeyeceği hükmünü koymasının nedeni zayi olan mallar nedeniyle ortaya çıkacak KDV kaybını önlemektir. Nitekim 1 Seri No'lu KDVK Genel Tebliği'nde zayi mal KDV'nin neden indirilemeyeceği şöyle açıklanmaktadır;

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

KDV sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değerin vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak zayi olan mallar için bir satış yani bir katma değer söz konusu olmayacağı için bu mallara ilişkin alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi vergi yükünü ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla zayi olan mallara ilişkin alış belgelerinde gösterilen KDV, hesaplanan KDV’den indirilemeyecektir (Aygün, 2004: 70-71).

Değer kaybına uğrayan mallara ilişkin değer tespiti ise, mükelleflerin vergi dairelerinde teşkil olunan takdir komisyonlarınca yapılmaktadır. Takdir komisyonunca değer kaybına uğrayan malların emsal bedelleri sıfır olarak, yani malların değer kaybı %100 olarak belirlenebilir. Bu durumda tam değer kaybı söz konusudur. Yukarıda belirtilen özelge de; değeri sıfır (0) olarak kabul edilen ve çürüme, bozulma veya kullanım süresinin geçmesi gibi sebeplerle takdir komisyonu gözetiminde imha edilmesi durumunda bu mallar KDVK 30/c kapsamında zayi mal olarak değerlendirilmeyecek, yani yüklenilen KDV indirimi mümkün olacaktır. İmha edilen mallar için KDV konusu ileriki bölümlerde açıklanacaktır.

Uygulamada karşılaşılan bir diğer sorunda malların kısmen değer kaybetmesi durumunda ilgili mal için yüklenilen KDV’nin durumudur. Kısmi değer kaybı % 40, % 50 gibi değerler ile ifade edilir. Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere uygulayıcıların zayi mal KDV sinin tamamını indiremeyeceği açıktır. Ancak malın

değerinin sifira inmemesi halinde satışa söz konusu olmakta yani bir değer yaratımı meydana gelmektedir. Bu konu ile ilgili Danıştay 7.D.'sinin kararında⁵, kısmen değer kaybı durumunda ilgili mal KDV sinin tamamının değil de değer kaybına isabet eden kısmının indirim dışı kalması gerektiği açıklanmıştır. Konuyla ilgili bir örnek verecek olursak, maliyet bedeli 5.000 YTL olan malın tamamı zayi olduğunda, indirilemeyecek KDV tutarı (KDV % 18 kabul edilirse) 900 YTL dir. Ancak malın değeri 2.000 YTL' ye düştüğü belirlenirse değer düşüklüğü olan 3.000 YTL için indirilemeyecek KDV tutarı 540 YTL dir. Bu durumda 900 YTL KDV'nin indirilebilecek kısmı 360 YTL'dir (Eyimaya, 2005: 66-67).

Örnek 1: “A” İşletmesi konfeksiyon işi ile uğraşmaktadır. Mağazada çıkan yangın neticesinde, gömlek bölümünde bulunan maliyet bedeli üzerinde 4.000 YTL olarak kayıtlı mallar yanmış ve tamamı değerlendirilemez hale gelmiştir. İşletme takdir komisyonuna başvurmuştur. Takdir komisyonu malların değerini 0 olarak belirlemiştir. Alış sırasında yüklenen KDV'nin tamamı önceki dönemlerde indirim konusu yapılmıştır.

Örnekte malların zayi olma nedeni yangın olarak kabul edilmiştir. Bu konuda yukarıda belirtilen 5228 sayılı Kanunla anılan KDVK 30/c maddesinde yapılan değişiklik hatırlanırsa bir tereddüde düşme söz konusu olabilir. Anılan düzenlemede yangın nedeniyle zayi mal KDV'nin indirilebileceği konusu, ancak aşağıda belirtilen şartlar dahilinde mümkündür;

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

⁵ 02.04.1991 tarih ve E. 1990/3043,K.1991/1334 sayılı

- Malların bu yangın nedeniyle zayi olduğunun takdir komisyonunca tespit edilmesi, gerekmektedir (Tolu, 2004: 210).

Örneğimizde böyle bir durum söz konusu olmadığı için ilgili mal KDV'si indirilemez, indirilmiş ise de düzeltme yapılması gerekir.

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	4.000,00	
Zayi Olan Mallar		
153.TİCARİ MALLAR		4.000,00
Gömlek		
Zayi olan malların diğer stoklara alınması		
689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	720,00	
Zayi olan mallar KDV		
391. HESAPLANAN KDV		720,00
Zayi Mal KDV nin iptali ve gider kaydı		

Eğer aynı dönem (ay), alınan malların zayi olma durumu söz konusu ise yukarıdaki kayıta alacaklandırılan 391. Hesaplanan KDV Hesabı yerine, henüz KDV'nin indirim konusu yapılmamış olmasından dolayı 191. İndirilecek KDV Hesabının alacaklandırılması gerekecekti.

Unutulmaması gereken bir diğer husus yukarıda yazılan giderin vergi yasalarınca kabul edilebilir olması için takdir komisyonunun tespiti gerekmektedir.

Örnek 2: "B" İşletmesi konfeksiyon ticareti ile uğraşmaktadır. Su basması neticesinde pantolon bölümünde bulunan maliyet bedeli üzerinden 5.000 YTL değerli mallarda değer düşüklüğü oluşmuştur. İşletme yönetimi değer düşüklüğünü % 60 olarak belirlemiş ve 30 Eylül tarihinde değer düşüklüğü için karşılık ayrılmıştır. İşletme takdir komisyonuna başvurmuş takdir komisyonu mallardaki değer düşüklüğünü %50 olarak

belirlemiştir. Alış sırasında yüklenilen KDV'nin tamamı önceki dönemlerde indirim konusu yapılmıştır.

157. DİĞER STOKLAR	5.000,00	
- Değeri Düşen Mallar		
153.TİCARİ MALLAR		5.000,00
Pantolon		
Değeri Düşen Malların Diğer Stoklara Alınması		
654. KARŞILIK GİDERLERİ	3.000,00	
Zayi Mal İçin Karşılık Gideri		
158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)		3.000,00
Değeri Düşen Mallar İçin Karşılık Ayrılması		

Malların kısmen değer kaybına uğraması halinde, değer kaybına isabet eden kısım KDV'si indirilemez. Ancak kısmen değer kaybında, KDV konusunda düzeltme yapmak için takdir komisyonu kararını beklemek gerekmektedir. Takdir komisyonu kararı ile yapılması gereken kayıtlar ise şöyle olmalıdır;

158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	500,00	
644.KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		500,00
- Fazla Ayrılan Karşılığın İptali		
Fazla Karşılık İptali		

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	450,00	
Zayi Mal KDV		
391. HESAPLANAN KDV		450,00
İndirilemeyen KDV'nin İptali Nedeniyle Hesaplanan KDV Yapılan İlave		

II.2.2. Çalınan Mallar

İşletmeler ticari faaliyetlerini sürdürürken bazen istenmeyen, beklenilmedik durumlar ile karşılaşabilmektedirler. Bu durumlardan biri de işletme varlıklarının çalınması

ya da yok olmasıdır. Uygulamada malların çalınması halinde malların zayi olmuş sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Çalınan mallarda zayi mal kabul edilebilse de ayrı incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Çalınan ve kaybolan mallar ise birlikte değerlendirilmelidir. Buradaki temel ayırım zayi malların maliyetinin takdir komisyonu kararı oldukça, vergi yasalarınca gider olarak dikkate alınabilirken, çalınan malların maliyetinin ispat halinde dahi kanunen kabul edilmeyen gider olmasıdır.

Büyük ve kalabalık alışveriş mağazalarında ufak tefek kayıpların sürekli yaşandığı görülmektedir. Bu noksanlıklar genellikle stok sayımlarında fark edilmektedir. Bu farklar, kabul edilebilir sınırlar içerisinde normal ticari fire olarak görülmelidir. Burada hırsızlıktan anlaşılması gereken husus ise, işyerine girip para veya mal çalma yanında, bankaya yatırılmak üzere gönderilen paranın yolda gasp edilmesi, yahut firma görevlisinin bu para ile birlikte kaçması, firmaya ait malı taşımak üzere teslim alan kamyon şoförünün bu mal ile birlikte kayıplara karışması gibi olaylardır (Maç, 2000: 116).

193 sayılı GVK'nın 40. maddesinde indirilecek giderler, 41. maddesinde düzenlenen gider kabul edilmeyen ödemeler incelendiğinde ve yine aynı şekilde 5520 sayılı KVK'nın 8. maddesinde düzenlenen kurum kazancından indirilebilecek giderler ve aynı yasanın 11. maddesinde düzenlenen kabul edilmeyen indirimler dikkate alındığında çalınan malların gider yazılması hususunda bir ibare yer almamaktadır. 213 sayılı VUK'un 278. maddesinde, kıymeti düşen malların maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirileceği, aynı kanunun 317. maddesinde de, tabii afet yüzünden kayba uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanmak suretiyle yok edileceği açıklanmış bulunmaktadır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergi hukukumuz açısından sermaye ve sermayenin herhangi bir unsurunda meydana gelen değer kayıplarının düşük bedelle

değerlendirilmesi veya değişik yollarla sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi, esas olarak ticari ve zirai faaliyetlerin normal bir şekilde işleyişinden veya tabii afetler yüzünden değer kaybına uğramasından doğmuş olmasına ve bilanço esasına göre defter tutma şartlarına bağlanmıştır.

Dolayısıyla, çalınan mallar maliyeti, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Çalınma nedeniyle ortaya çıkan kayıpların, vergi idaresince matrahtan indirilemeyeceği konusunda hem maliyenin görüşü, hem de yargı kararlarında mutabakat vardır (Bahar, 2004: 173). Örneğin; İstanbul defterdarlığı tarafından verilen özelgelerde⁶ ve Danıştay 4. Dairesinin 3287 esas No'lu ve 31.05.1999 tarihli kararında da bu yönde görüş verilmiştir. Çalınan malların vergi yasalarınca gider kaydına konu edilmesinin, istismlara yol açabileceği, matrah azaltmak isteyen veya açıktan mal satan çoğu firmanın, paralarının veya mallarının çalındığı iddiası ile ortaya çıkabileceği düşünülmektedir. Bu nedenle de çalınan mallar vergi yasalarınca gider olarak kabul edilmemektedir. Yani, kurunun yanında yaş da yanmaktadır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV'nin indirilemeyeceği ise KDVK 30/d bendinde düzenlenmiştir. Ayrıca çalınan mallar, vergi yasalarınca zayi mallar kapsamında değerlendirilmiştir. Çalınan mallar için satıştan dolayı artı bir değer müşteriye tahsil edilmesi söz konusu olmadığı için önceden indirim konusu yapılmış KDV'nin düzeltilmesi gerekmektedir. Söz konusu mallar için geçmişte indirim konusu yapılan KDV'nin ilgili dönem beyannamesinde ödenecek KDV'yi artıracak şekilde beyan edilmesi gerekmektedir (Kaynak, 2003: 44). Ödenecek KDV çıkmıyorsa, doğaldır ki devreden KDV'yi azaltacak şekilde beyan edilmesi gerekecektir. Ayrıca bu düzeltmeler, mutlak suretle çalınma fiilinin gerçekleştiği ay itibariyle yapılmalıdır (Kaynak, 2003: 47).

⁶ B.07.4.DEF.0.34.18/VUK-278 13.07.2001 tarih 5133 sayılı ve B.07.4.DEF.0.34.18./VUK 10.07.2001 tarih 5026 sayılı

Çalınma fiili ilgili varlığın alındığı ay gerçekleşmiş ise yani ilgili mal KDV'si henüz indirim konusu yapılmamışsa, bu takdirde İndirilecek KDV hesabı alacaklandırılarak indirimin yapılması önlenmelidir. Gerek indirilecek KDV hesabından çıkarılarak gerekse hesaplanan KDV'ye ilave edilerek düzeltilen KDV gider yazılmalıdır. Ancak çalınan mal dolayısıyla gider yazılan KDV kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır (Şimşek ve Tolu, 2002: 323-324).

Örnek 1: A firması elektronik ürün ticareti yapmaktadır. Mağazadan 25.10.2006 tarihinde maliyet bedeli 10.000 YTL olan televizyonlar çalınmıştır. Şirket durumu polise bildirmiştir. Polis tutanaklarında da hırsızlık ispat edilmiştir. Burada firmanın muhasebe kayıtları şöyle olmalıdır;

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	11.800,00	
- Çalınan Mallar Maliyeti 10.000,00		
- Çalınan Mal KDV 1.800,00		
153. TİCARİ MALLAR		10.000,00
391. HESAPLANAN KDV.		1.800,00
Çalınan Mallar Maliyeti ve KDV'nin Gider Yazılması		
960. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	11.800,00	
- Çalınan Mal Maliyeti ve KDV'si		
961. KANUNEN KABUL ED. GİD. KARŞ.		11.800,00
Çalınan Mallar Maliyeti Ticari Kara İlave		

Malların çalındığının geçerli belgelerle ispat ve tevsik edilememesi halinde malların çalınmadığı, belgesiz satıldığı kabul edilecektir (Maç, 2000: 116). Nitekim 30.5.1966 tarih ve 140 No'lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararında,

sebebi izah edilmeyen stok sayım farkları konusunda, bu eksik malların emsal bedeli üzerinden satıldığı varsayımına göre işlem yapılması esası benimsenmiştir. (Maç, 2000: 118). Bu durumda ise ilgili malların emsal satış bedeli üzerinden gelir yazılması ve KDV hesaplanması gerekmektedir. Zira sonraki tarihlerde yapılacak bir vergi incelemesi halinde bu uygulamayı yapmayan mükellefler için emsal mal değeri ve KDV'si için vergi ziyai cezası söz konusu olabilecektir. En doğrusu böyle bir durumu aşağıdaki gibi kayıtlara almaktır (Erdem, 2005: 177).

Örnek 2: A firması elektronik ürün ticareti yapmaktadır. Mağazadan 20.09.2006 tarihinde maliyet bedeli 800 YTL olan 1 adet bilgisayar çalınmıştır. Şirket durumu polise bildirmemiştir. Dolayısıyla çalınmayı ispat edici bir belge bulunmamaktadır. Malın katalog fiyatı 1.000 YTL + KDV'dir.

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	1.180,00	
- Çalınan Mal Satış Bedeli 1.000,00		
- Çalınan Mal KDV 180,00		
602. DİĞER GELİRLER		1.000,00
391. HESAPLANAN KDV		180,00
Çalınmanın İspat Edilememesi		
960. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	1.180,00	
- Çalınan Mal Satış Bedeli ve KDV'si		
961. KANUNEN KABUL ED. GİD. KARŞ.		1.180,00
Çalınan Mallar Maliyeti Ticari Kara İlave		
623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ	800,00	
- Çalınan Mal Maliyeti		
153. TİCARİ MALLAR		800,00
Çalınmanın İspat Edilememesi		

Örnek 3: Kayıtlı değeri 20.000 YTL olan ticari mallar çalınmıştır. İlgili mal için önceki dönem indirilmiş KDV tutarı 3.600 YTL'dir. Sigorta şirketinden 18.000 YTL tazminat işletmenin banka hesabına yatırılmıştır.

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	23.600,00	
- Çalınan Mallar Maliyeti 20.000,00		
- Çalınan Mal KDV 3.600,00		
153. TİCARİ MALLAR		20.000,00
391. HESAPLANAN KDV.		3.600,00
Çalınan Mal Maliyeti ve KDV'nin Zarar kaydı		
960. KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	23.600,00	
- Çalınan Mal Maliyeti ve KDV'si		
961. KANUNEN KABUL ED. GİD. KARŞ.		23.600,00
Çalınan Mallar Maliyeti Ticari Kara İlave		
102.BANKALAR	18.000,00	
679. DİĞER O.DIŞI GELİR VE KARLAR		18.000,00
Sigorta'dan tazminat alınması		

II.2.3. İmha Edilen Mallar

Bir malın kullanım süresinin geçmesi durumunda, teknik, sağlık vb. nedenlerden dolayı kullanılması ya da tüketilmesi mümkün değildir. Bu gibi durumlarda bu tür malların imha edilmesi gerekmektedir. Kullanım süresi geçip de değer yaratma özelliğini yitiren malların alışlarında yüklenilen KDV'nin indirilip indirilmeyeceği uygulayıcıları tereddüde düşüren bir durumdur. Zayi mal KDV'nin indirilemeyeceği hususu KDVK 30/c uyarınca yukarıda açıklanmıştır. Kullanım süresi geçen malların ise zayi mal olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş farklılıkları

mevcuttur. Aşağıda da açıklanacağı üzere bir malın kullanım süresinin dolması malın zayi olmasından farklı bir durumdur.

Vergi Usul Kanunu'nun "Kıymeti Düşen Mallar" başlıklı 278. maddesinde;

"Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir." denilmektedir.

Kullanım süresi dolduğu için bozulan ya da bozulduğu kabul edilen mallar için mükellefin ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurması gerekmektedir. Vergi dairelerince bu durum takdir komisyonlarına iletilir ve emsal bedel, komisyonca tespit edilir. Mallardaki değer kaybı stok maliyetlerinden düşülürken diğer taraftan ilgili tutarın gider yazılması da mümkündür. Zira bu gider KVK 8. maddede belirtildiği üzere GVK 40. madde uyarınca ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider kapsamında olup, safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır (Aygün, 2005: 115-116).

KDV açısından ise Maliye Bakanlığı; kullanım süresinin geçmesi nedeniyle bir komisyon nezaretinde imha edilen malların, zayi mallar kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı ve dolayısıyla imha edilen söz konusu malların alış faturalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği görüşündedir (www.malihaber.com, 31.03.2006). Nitekim bu konuda Maliye Bakanlığı'nın 19.11.2004 tarih ve 54409 sayılı özelgesinde şöyle bir açıklama yapılmıştır:

"3065 sayılı KDV Kanunu'nun 30. maddesinin (c) bendinde, "Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ancak, takdir komisyonu kararınca fiziken var olduğu saptanan ve değeri (0) sıfır olarak belirlenen malların, çürüme, bozulma veya kullanım süresinin geçmesi gibi sebeplerle takdir komisyonu gözetiminde imha edilmesi durumunda bu mallar, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmemektedir.

Buna göre, imha edilen söz konusu malların alımı sırasında yüklenilen ve alış faturalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”,

Maliye Bakanlığı'nın 28.01.2001 tarih ve 4013 sayılı özelgesinde benzer bir açıklama yapılmıştır: “Kullanım süresi geçmesi nedeniyle bir komisyon nezaretinde imha edilen ilaçların, zayi olan mallar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, imha edilen söz konusu ilaçların alış faturalarında gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.”

Maliye Bakanlığının, çürüme, bozulma, kullanım süresi geçmesi nedeniyle takdir komisyonu gözetiminde imha edilen malları zayi mal kapsamında değerlendirmemesi bu olayın mükellefin iradesi dışında meydana gelmesinden kaynaklanmaktadır (Tolu, 2005: 245). Bu yaklaşımdan hareketle kullanım süresi dolan malların takdir komisyonlarının incelemesi sonucunda imha edilmesi, zayi olan mal kapsamında değerlendirilmediğinden KDV açısından bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Sonuç olarak Maliye Bakanlığı'nın görüşünün yerinde olduğunu belirtmekle birlikte uygulayıcıların imha işlemini “Takdir Komisyonu” nezdinde yapması gerekliliği unutulmamalıdır. Takdir Komisyonu nezdinde olmaksızın imha işleminin yapılması durumunda KDV indirimi kabul edilmeyecek ve indirim konusu yapılmış KDV için ise düzeltme yapmak gerekecektir.

Örnek 1: “C” firması Mart ayı sonunda sayım gerçekleştirmiştir. Bu işlem sırasında maliyeti 5.000 YTL olan mallarda kullanım süresinin geçmesi nedeniyle bozulma tespit edilmiştir. Takdir komisyonuna başvurularak malların fiziken var olduğu ancak değerinin “0” olduğu tespit ettirilmiş ve komisyon nezaretinde mallar imha edilmiştir.

689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	5.000,00	
İmha Edilen Mallar Maliyeti		
153. TİCARİ MALLAR		5.000,00
İmha Edilen Mallar Maliyetinin Gider Yazılması		

II.3. KDV İade Hakkı Doğuran İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi

Bu kapsamda; ihracatta KDV, KDV’de sorumluluk uygulaması, fazla ve yersiz ödenen KDV konuları incelenecektir.

II.3.1. İhracatta KDV Uygulaması

06.01.1996 tarih ve 22515 sayılı resmi gazetede yayımlanan ihracat Yönetmeliği’nde belirtilen tanıma göre ihracat; bir malın ya da değerinin ihracat mevzuatı ile kambiyo mevzuatına uygun şekilde bedelinin (bedelsiz ihracat hariç) yurda getirilmesine veyahut Dış Ticaret Müsteşarlığı’nca ihracat olarak kabul edilen sair çıkışlara denilmektedir. İhracatçı ise gerçek usulde vergi mükellefi olup, bulunduğu ildeki ticaret ve sanayi odalarına kayıtlı ve diğer kanunlara göre ihracat yapmasına bir engel bulunmayan gerçek veya tüzel kişi, tacirdir (www.atonet.org.tr, 09.09.2006).

İhracat yönetmeliğinde ihracat şekilleri belirlenmiştir. Bununla birlikte çalışmamızda, ihracatın direkt yapılıp yapılmamasına göre, doğrudan ve aracılı (ihraç kayıtlı) ihracat, hizmet ihracatı ve bavul ticareti incelenecektir.

KDV uygulamasının temelinde indirim mekanizması vardır. Yüklenilen verginin hesaplanan vergiden fazla olması halinde indirilemeyen KDV, 29/2. Maddesi gereğince sonraki döneme devredilmektedir. Ancak “İstisna Edilmiş İşlemlerde KDV” başlıklı KDVK 32. maddesine göre; 3065 sayılı KDVK’nun 11, 13, 14, 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV’den indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek

vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.

İade hakkı doğuran işlemlerden ihracat istisnası, 3065 sayılı kanunun 11.maddesinde düzenlenmiştir. Bu nedenle ihracat gerçekleştirenler faturalarında mal bedeli üzerinden KDV hesaplamayacaklardır. Aracılı ihracatta ise, imalatçıların ihraç edilmek kaydıyla ihracatçılara yaptıkları satışlarla ilgili olarak düzenleyecekleri faturalarda KDV’ni mal bedelinden ayrı olarak gösterecekler, ancak tahsil etmeyeceklerdir. Ayrıca faturaya “3065 sayılı KDVK hükümlerine göre ihraç kayıtlı teslim nedeniyle KDV tahsil edilmemiştir” ibaresi koymaları gerekmektedir (Ataman ve Sumer, 1998: 242).

3065 sayılı KDV Kanununun 32. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, ihracat istisnasından ve ihraç kaydıyla teslimlerden doğan KDV’nin hak sahibi mükelleflere iadesi söz konusudur. Bu uygulama, 81 Seri No’lu Genel Tebliğ’de belirtilen usul ve esaslara göre aşağıda belirtilen sırayla yürütülür.

KDV iade alacağından öncelikle mükellefin kendisinin vergi borçları mahsup edilecektir. Bundan sonra iadenin kalan kısmı, mükellefin talebi doğrultusunda kendisinin sosyal sigortalar kurumu prim borcuna veya ortakları ya da mal veya hizmet satın aldığı kişilerin vergi veya prim borçlarına mahsup edilecektir. Ayrıca KDV iade alacak hakkının mahsuben yerine getirilememesi halinde ya da mahsup edilemeyen tutarın olması halinde KDV iadesi yasal düzenlemeler çerçevesinde nakden alınabilecektir.

II.3.1.1. Doğrudan Mal İhracatı ve Özellikli Durumlarda KDV Uygulaması

Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli şartlar çalışmanın 1. bölümünde belirtilmiştir. KDV istisnasının beyanı ise malın fiilen ihraç edildiği aya ait

KDV beyannamesi ile gerçekleştirilir. İhracat işleminin gerçekleştiği tarih, malın gümrük bölgesinden geçtiği sırada çıkış gümrüğüne belirlenen ve gümrük beyannamesinin ilgili bölümünde belirtilen “gümrük beyannamesi çıkış tarihi” olacaktır.

3065 sayılı kanununun 12. maddesinde belirtildiği üzere 4842 sayılı kanunla müşterilere gönderilmek üzere gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimler de ihracat teslimi sayılmıştır. Bu durumda mallar antrepo işleticisine teslim edildiği anda, ihracat istisnasının şartları gerçekleşmiş olduğundan dolayı istisna, söz konusu vergilendirme döneminde beyan edilebilecektir. Bu durum ihracatçının, mallar daha Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesini geçmeden iadeye hak kazanmasını sağlamaktadır. Kanun koyucu bu konuda vergi güvenliğini sağlamak amacıyla şartlara uygun olarak ihracatın gerçekleşmemesi halinde ceza ve gecikme faizi öngörmüş, ayrıca antrepo işleticisini de müteselsil olarak sorumlu tutmuştur (www.vdd.org.tr/tezler, 09.09.2006). Doğrudan mal ihracatında özellik taşıyan durumlar aşağıda açıklanmaktadır.

II.3.1.1.1. Fatura Tarihi ile İhraç Tarihinin Farklı Olması Durumunda

KDV

Karşılaşılabilen özellikli durumlardan bir tanesi, ihracat faturasının akreditif açılması, gümrük beyannamesinin düzenlenmesi vb. nedenlerle fiili ihracat tarihinden önce düzenlenmesidir. İhracat faturasının düzenlendiği dönem ile ihracatın yapıldığı dönemin farklı olması halinde KDV uygulamasının nasıl olacağı konusunda uygulamada tereddütler ile karşılaşılmaktadır.

KDV'nin beyanı açısından genel prensip, satış faturasının ait olduğu dönem KDV beyannamesine dahil edilmesidir. Ancak, KDVK 12. maddesinde belirtildiği üzere ihracatın söz konusu olabilmesi için yurt dışına teslim olmalıdır. Bu nedenle, malın fiilen

ihracatının gerçekleştiği tarihte beyan edilme zorunluluğu bulunduğundan; ihracat faturasının düzenlendiği ve ihracatın yapıldığı dönemlerin farklı olması halinde, ihracat faturasında gösterilen bedellerin faturanın düzenlenerek yasal defterlere kaydedildiği döneme değil, malın fiilen ihraç edildiği döneme ait KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir (Altındağ, 2002: 56).

KDV ihracat istisnasına ait bedellerin, ihraç faturasının düzenlendiği dönemin değil, ihracatın fiilen gerçekleştirildiği dönemin KDV beyannamesiyle beyan edilme zorunluluğu, faturanın düzenlendiği ay KDV beyannamesi ile beyan edilme ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır (Kırıktaş ve Tolu, 1999: 112). Mal ihraç edilmediği sürece, vergiyi doğuran olay meydana gelmeyecektir. İhracat faturasının düzenlenmiş olmasının ihracat istisnasının beyanı ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay yönünden bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin, ihracat faturası 20 Kasım'da düzenlenen malların, 10 Aralık'ta fiilen ihraç edildiğini varsayalım. Bu durumda KDV ihracat istisnası, ihracat faturasının düzenlendiği Kasım ayı ile değil malların fiilen ihraç edildiği Aralık ayı KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

Örnek 1: ABC A.Ş. yurt dışındaki ithalatçı firmaya yönelik 10.000 \$ tutarındaki ihracata ilişkin faturayı 18.12.2005 tarihinde düzenlemiştir (1 \$ =1,30 YTL). 25.12.2005'de gümrük beyannamesi düzenlenmiş ve ihraç tarihi ise 06.01.2006 olarak belirtilmiştir (1\$= 1,40 YTL). Gümrük beyannamesine göre malların fiilen yurtdışına çıktığı tarih ise 04.02.2006'dür (1\$=1,50 YTL) .

Bu durumda ihracat istisnasının beyan edileceği dönem Şubat 2006 vergilendirme dönemi olacaktır. Faturanın daha önceki bir tarihte düzenlenmiş olması durumu değiştirmemektedir. Mükellef ihracat istisnasının uygulanma şartlarını malları

fiilen ihraç ettiği 04.02.2006 tarihinde tamamladığı için istisnanın uygulanacağı dönem Şubat 2006 vergilendirme dönemidir. İstisnaya ait bedel, malların fiilen ihraç edildiği günün cari kurları ile yani 1\$= 1,50 YTL kurundan Türk Lirası'na çevrilecek ve Şubat 2006 dönemi KDV beyannamesi ile beyan edilecektir, ABC işletmesinin Şubat/2006 dönemine ait diğer bilgileri ise şöyledir;

Yurtiçi satışlar (% 18 KDV'ye tabi satışlar)	15.000
Bu dönemde yüklenilen KDV	3.700
Yurtdışı satışlar nedeniyle yüklenilen iade alınacak KDV	1.800
Önceki dönemden devreden KDV	900

02.12.2005 tarihli kayıt;

153. TİCARİ MALLAR	10.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	1.800,00	
İLGİLİ HESAPLAR		11.800,00
İhraç Konusu Malların Satın Alınması		

18.12.2005

120. ALICILAR	13.000,00	
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		13.000,00
Faturanın Düzenlenmesi		

04.02.2006

120. ALICILAR	1.000,00	
380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	13.000,00	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		14.000,00
Fiili İhracatın Gerçekleşmesi		

621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	10.000,00	
153. TİCARİ MALLAR		10.000,00
Satılan Malların Maliyetine İlişkin Kayıt		

28.02.2006

391. HESAPLANAN KDV H	2.700,00		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.800,00		
10. Vergi Dairesi KDV İade Alacağı			
190. DEVREDEN KDV	100,00		
191. İNDİRİLECEK KDV			3.700,00
190. DEVREDEN KDV			900,00
Şubat KDV Mahsup			

100. KASA	1.800,00		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			1.800,00
Nakden İade Alınması			

KDV iadesi nakit değil de işletmenin vergi veya SSK prim borçlarına mahsup edilmesi halinde yapılması gereken kayıt ise şöyledir;

360-361-368- (Duruma göre)	1.800,00		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			1.800,00
KDV İadesinin Vergi Ya da SSK Prim Borcuna Mahsubu			

Örnek 2. Yukarıda verilen örnek aynı olmakla birlikte, Önceki dönemden devreden KDV olmasaydı ya da dönem için hesaplanan KDV daha fazla olsaydı, İhracat nedeniyle yüklenilen vergilerin bir kısmının indirim yoluyla alınması söz konusu olacaktır. Bu durumda bir kısmını ya da tamamını iade olarak alamayacaktı.

Yurtiçi satışlar (% 18 KDV'ye tabi satışlar)	15.000
Bu dönemde yüklenilen KDV	3.700
Yurtdışı satışlar nedeniyle yüklenilen iade alınacak KDV	1.000
Önceki dönemden devreden KDV	-

Örnekte, işletmenin yurtdışı satışlar nedeniyle yüklendiği 1.800 TL tutarındaki verginin 800 TL tutarındaki kısmını, indirim yoluyla alması söz konusudur. Bu durumda iade alınacak tutar 1.000 TL dir.

28.02.2006

391. HESAPLANAN KDV	2.700,00	
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.000,00	
10. Vergi Dairesi KDV İade Alacağı		
191. İNDİRİLECEK KDV		3.700,00
Şubat KDV Mahsup		

Örnek 3. İlk örnekte verilen bilgiler aynı olmakla birlikte Şubat ayı bilgileri şöyle olsaydı;

Yurtiçi satışlar (% 18 KDV'ye tabi satışlar)	15.000
Bu dönemde yüklenilen KDV	1.700
Önceki dönemden devreden KDV	900

Örnekte işletmenin yurtdışı satışlar nedeniyle yüklendiği 1.800 YTL tutarındaki verginin tamamını önceki dönemde indirim yoluyla alınması söz konusudur. Bu durumda iade alınacak tutar olmamakla birlikte 100 YTL ödenecek KDV söz konusudur.

28.02.2006

391. HESAPLANAN KDV	2.700,00	
191. İNDİRİLECEK KDV		1.700,00
190. DEVREDEN KDV		900,00
360. ÖDENECEK VERGİ		100,00
01. KDV		
Şubat KDV Mahsup		

II.3.1.1.2. Faturanın Döviz Cinsinden Düzenlenmesinde KDV

KDV Kanunu'nun Döviz ile yapılan işlemler başlıklı 26. Maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hükmü çalışmanın ilgili bölümünde açıklanmıştır.

KDV ihracat istisnası, Kanununun 12. Maddesinde belirtilen şekillerde ihracatın gerçekleştiği dönemde uygulanacağından, fatura daha önce düzenlense dahi istisnaya ait tutarlar malın gümrük bölgesini geçtiği dönem beyannamesinde beyan edilecektir. Yani, KDV ihracat istisnasında vergiyi doğuran olay malların fiilen ihraç edildiği tarihte meydana gelecektir. Bu durumda ihracat faturasının döviz cinsinden düzenlendiği hallerde, ihracat istisnasına ait bedeller faturanın düzenlendiği değil, malların fiilen ihraç edildiği günün cari kurları ile Türk Lirası'na çevrilecek ve ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilecektir.

II.3.1.1.3. İhracata Konu Malların Geri Gelmesinde KDV

İhraç edilen malın yurt dışındaki alıcı tarafından türlü nedenlerle iadesi de uygulamada karşılaşılabilen bir durumdur. İhracatı gerçekleştirildikten sonra geri gelen mallara ilişkin KDV uygulamaları, uluslararası ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte sıkça ortaya çıkan, tartışılan ve araştırılan önemli vergisel konulardandır (Taşyürek, 2003: 57). İhracat gerçekleştikten sonra geri gelen ihracat mallarına ait olup ödenerek indirim konusu yapılmış ve 3065 sayılı KDVK'nun 32. maddesi gereği nakden veya mahsuben iadesi talep edilen KDV'nin iadesi henüz yapılmamışsa, ihracatçının ihracat istisnasından henüz yararlanmadığı kabul edilecek ve geri gelen mallar için gümrükte KDV ödemesi de söz konusu olmayacaktır.

KDV ödeyerek satın aldığı veya kendi işletmesi bünyesinde ürettiği malları ihraç eden ihracatçının, fiili ihracatın gerçekleştiği dönem beyannamesinde “İade Edilmesi Gereken KDV” olarak beyan ettiği vergi tutarından geri gelen mallara ait olan kısım, malların gümrükten çekilip (ithalat işleminin yapılıp) işletmeye girdiği döneme ilişkin KDV beyannamesinin ilgili satırına “Mal İadeleri Veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV” olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

46 Seri No’lu KDV Genel Tebliğine göre ihraç edilen malların geri geldiği tarihte, geri gelen ihracat mallarına ait yüklenilerek iadesi talep edilen *KDV’nin nakden veya mahsuben iadesi yapılmış ise*, bu durumda bu mallara isabet eden KDV’nin ithalatın gerçekleştirileceği gümrük idaresine ödenmesi veya ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, bu tutar kadar teminat gösterilmesi gerekmektedir. Teminat göstererek ithalat istisnasından faydalanma, iade edilen ihracat malının genellikle alıcı ile anlaşarak eksikliğinin giderilip yeniden ihraç edilmesi düşünüldüğünde yapılmaktadır. Mal tekrar ihraç edilerek iade olarak alınan KDV tutarını ilgili gümrük veznesine nakden ödemek yerine aynı tutarda teminat vererek malı KDV ödemediği gümrükten çekebilmek mümkün olur. Ne zaman ki mal ihraç edilir ise teminat çözülerek geri alınabilir (Taşyürek, 2003: 59).

Örnek 1: Bir önceki ay ihraç edilen malların geri gelmesi halinde, geri gelen ihracat mallarına ait yüklenilerek iadesi talep edilen KDV’nin nakden veya mahsuben iadesi yapılmış olmasından dolayı bu mallara ilişkin gümrük idaresine 2.700 YTL KDV ödemesi yapılmıştır. İlgili tutar alıcının hesabından düşülmüştür. Taraflar işlem kurunu sabit olarak belirlemişlerdir.

153. TİCARİ MALLAR	10.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	1.800,00	
120. ALICILAR		10.000,00
100. KASA		1.800,00
İhraç Konusu Malların Geri Gelmesi		

Malın tekrar ihraç edilmesi söz konusu ise iade olarak alınan KDV tutarını ilgili gümrük veznesine nakden ödemek yerine aynı tutarda teminat verilmesi de mümkündür. Malın ihracı halinde ise teminatın çözülerek geri alınacağı tabidir.

II.3.1.1.4. Konsinye Yoluyla Mal İhracatında KDV

Konsinye ihracat, ihraç konusu malın kesin satışının yapılmadan önce şubelere, temsilciliklere, komisyonculara veya ilgili ithalatçıya gönderilmesidir. Konsinye malların en çok 1 yıl içinde satılması gerekmektedir. Süresi içinde satışı yapılan malların Kambiyo Mevzuatı'na göre bedellerinin, satılmaması halinde ise malların Gümrük Mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekir. Konsinye ihracat talepleri ilgili ihracatçı birliklerine yapılır. Konsinye ihracata izin verilmesi halinde ihracatçı birliklerince gümrük beyannamesi üzerine konsinye ihracat ifadesi düşülerek onaylanır. Konsinye ihracat açıklaması düşülerek onaylanan gümrük beyannamelerinin 90 gün içinde gümrük idarelerine vermeleri gerekmektedir. İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasının ardından 30 gün içinde durumu, kendileri tarafından düzenlenmiş kesin satış faturası veya örneği ve gerekli diğer belgeler ile birlikte izni veren ihracatçı birliklerine ve aracı bankaya bildirirler (www.kobitek.com, 14.09.2006). Konsinye ihracat suretiyle gönderilen malların tasarruf hakkı devredilmemektedir. Mallar, kesin satış yapıncaya kadar malı gönderenin hesaplarında gözükmektedir. Dolayısıyla

KDV Kanunu'nun 2. maddesinde tanımlanan türden bir teslim söz konusu değildir. Malların satılmak amacıyla yurt dışındaki şubeye gönderilmesi, KDV'ne tabi olmadığı için bu durumda ihracat istisnasından da söz etmek mümkün değildir. Konsinye şeklinde gönderilen malların satılması durumunda satışı yapan ihracatçı tarafından fatura düzenlenmesi gerekmektedir. KDV açısından ihracat istisnası satış ile söz konusu olmaktadır (www.vdd.org.tr/tezler, 14.09.2006). Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 05.11.1992 tarih ve 82.935 sayılı özelgesinde şu şekilde görüş bildirmiştir;

“Konsinyasyon yoluyla yapılan ihracat işlemlerinde, malın yurtdışı edildiği sırada, kesin alıcısı, satılıp satılmayacağı ve bedeli belli olmadığından, ihracat istisnası, kesin alıcının belirlenip, bu alıcı adına fatura düzenlendiği tarihin ait olduğu dönemde uygulanacaktır.”

Bazen yurt dışı fuar ve sergilere de mal gönderilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumlarda aynı konsinye mal gönderimlerinde olduğu gibi satış söz konusu olmadığı için ihracat anlamında teslim olmamakta ve ihracatçı firmanın fatura düzenlemesi ve KDV istisnasından yararlanması söz konusu olmamaktadır. KDV istisnasından söz edebilmek için fuar ve sergilere gönderilen malların konsinye gönderilen mallarda olduğu gibi satılması gerekmektedir.

Örnek : 20.000 YTL maliyetli mal Ocak ayında konsinye olarak ihraç edilmiştir.

154. KONSİNYE GÖNDERİLEN MALLAR ⁷	20.000,00	
- A Firmasındaki Mallar		
153. TİCARİ MALLAR		20.000,00
- Stoktaki Mallar		
Konsinye İhracat		

⁷ THP'na uygun olarak tarafımdan önerilmiştir.

Konsinye gönderilen mallar Şubat ayında 40.000 YTL değerle satılmıştır.

120. ALICILAR	40.000,00	
Konsinye Gönderilen Mallar		
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		40.000,00
Konsinye İhracat Edilen Malların Satışı		
621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	20.000,00	
154. KONSİNYE GÖNDERİLEN MALLAR		20.000,00
Satılan Ticari Malların Maliyeti		

Konsinye satış işlemine aracılık yapan işletmenin 1.000 YTL komisyon aldığı kalan bedeli işletmenin banka hesabına havale yaptığında yapılacak kayıt;

102. BANKALAR	39.000,00	
760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	1.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	180,00	
120. ALICILAR		40.000,00
360. ÖDENECEK VERĐİ VE FONLAR		180,00
Tam Tevkif KDV		

II.3.1.2. Aracılı Mal İhracatı ve KDV Uygulaması (Tecil-Terkin Uygulaması)

Bu kısımda tecil-terkin uygulamasının amacı, konu ile ilgili temel düzenlemeler ve uygulamada karşılaşılabilen özellikli durumlar değerlendirilmiştir.

II.3.1.2.1. Tecil-Terkin Uygulamasının Amacı

İmalatçı işletmelerin ihraç şartıyla, yurt içindeki aracı ihracatçı konumundaki işletmelere yaptığı satışlar, aracılı mal ihracatı olarak ifade edilmektedir. İhracat

uygulanmasında yer alan KDV istisnası uygulaması, bu tür satışların ihracat kabul edilmesinden dolayı belli şartlar dahilinde ihracatta KDV istisnasının konusuna girmektedir (Demir, 2004: 166).

Aracılı mal ihracatında; imalatçının, ihracatı yapacak bir firmaya ihraç kayıtlı teslimi söz konusudur. İhraç kayıtlı teslimde yurt içindeki imalatçı KDV tahsil etmeksizin malı teslimi etmektedir. Teslimin yapıldığı ay KDV beyannamesinde beyan edilecek ancak ihraç şartlı teslim olmasından dolayı ihracatın yasal süreler içerisinde gerçekleşmesine kadar tecil (ertelenecek) edilecek, ihracat gerçekleştikten sonra da vergi idaresince tecil edilen vergi terkin (kayıtlardan çıkarma) edilecektir.

Tecil-terkin uygulaması ihracatçılara teşvik ve uygulamada pratiklik sağlamak amacıyla getirilmiştir. Zira bu uygulama sayesinde ihracatçılar ihracat yapmak amacıyla yurt içindeki imalatçılardan aldıkları mallar için KDV ödemek zorunda kalmamaktadırlar. Bu da ihracatçıları önemli bir finansal yükten kurtarmaktadır. Eğer KDV ödeyerek bu malları satın almış olsalardı, belki yüklenip indirim yoluyla üzerlerinden atamadıkları KDV yükünü iade alacaklardı ancak bu da pek çok formalite ve zaman kaybına neden olacaktı. Bu uygulamanın diğer bir yararı da ihraç kayıtlı mal teslim eden imalatçılara olmuştur. Çünkü ihracatçılar imalatçılardan aldıkları mallar için KDV'yi devletten iade aldıklarında ödemeleri halinde, imalatçıların geç tahsil edeceği KDV'yi peşin peşin devlete ödemesi söz konusu olurdu.

II.3.1.2.2. Tecil-Terkin Uygulaması ile İlgili Temel Düzenlemeler

3297 sayılı kanununun 3. maddesiyle 3065 sayılı KDVK 11/1-c bendine yapılan ilave ile "tecil-terkin" uygulaması yukarıda belirtildiği üzere ihracatı teşvik amaçlı getirilmiştir. Buna göre; İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara

ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen KDV terkin olunur.

İhracatın belirtilen şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen **(4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.05.2003)** gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanunun "İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim" başlıklı 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV **(5228 sayılı Kanununun 59/2-b maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 31.07.2004)** ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken KDV ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

(4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.05.2003) İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

II.3.1.2.3. Tecil-Terkin Uygulaması ve Unsurları

İhraç kayıtlı malları KDV ödemediği alan ihracatçıların, doğal olarak ilgili KDV'yi indirim hakları yoktur. İhraç kayıtlı olarak ihracatçıya mal teslim eden imalatçı mükellefler tahsil etmedikleri KDV'sini, KDV beyannamelerinde gösterirler. İmalatçı mükellefçe, ilgili KDV ödenmeyip KDV'nin tecili istenir ve ilgili vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. 3 ay içerisinde ihracatçı tarafından ihracat gerçekleştirildiğinde gümrük çıkış beyannamesi örneğine dayanılarak verginin terkinini imalatçı

tarafından istenir. Ancak 4842 sayılı Kanunun 21'inci maddesiyle eklenen bent gereği, İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'nca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir.

Ek süre talebinde önemli olan ilk 3 aylık sürenin doluşunu takip eden 15 gündür. Buradaki 15 gün hak düşürücü bir süredir. Bu süre geçirilirse tecil edilen KDV 11/1-c de belirtilen yaptırımlar uygulanarak tahsil edilecektir. Ek süre talebi için 3 aylık sürenin dolmasının beklenmesi gerekmez. Ek süre talebinin onayı idarenin ihracatın ilk 3 aylık sürede gerçekleştirilmeme nedenini mücbir sebep veya beklenmeyen durum kabul etmesine bağlıdır (Yazıcı, 2005: 130).

Bir mükellefin imalatçı sayılabilmesi için 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen tanım esas alınmaktadır. Buna göre;

Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yapılan tanıma göre imalatçının;

1. Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması,
2. Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkâr Derneklerine kayıtlı bulunması,
3. İmalat işinde en az 5 işçi çalıştırması,⁸
4. Sanayi sicil belgesinde yer alan üretim konusunda gerekli araç parkına sahip olması gerekmektedir.

KDV tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecek imalatçıların tespitinde 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nda yapılan imalatçı tanımı esas alınmaktadır. Bu nedenle konu ile ilgili 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere imalatçının imalat işinde en az 5 işçi çalıştırması gerekmektedir. Bununla birlikte Sanayi ve Ticaret Bakanlığı SGM 2005/17 No'lu Tebliğinde en az 1 işçi çalıştıran sanayi işletmelerinin sanayi siciline

⁸ 99 Seri No lu KDV GT ile kaldırılmıştır.

kayıt olacakları açıklanmıştır. Dolayısıyla imalatçı sayılmada temel koşul sanayi siciline kayıtlı olunmasıdır. Maliye Bakanlığı bu düzenlemeden hareketle 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 27 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A) bölümünde sayılan ve ihracatçılara ihraç kayıtlı teslimde bulunacak imalatçılarda aranan şartlar arasında yer alan "imalat işinde en az 5 işçi çalıştırılması" şartını kaldırmıştır. Buna göre, 99 Sıra No'lu Genel Tebliğin yayımlandığı 11.07.2006 tarihinden önceki dönemlerde yapılan ihraç kaydıyla teslimlerde de geçerli olmak üzere, sanayi sicil belgesine sahip olan ve 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğindeki diğer şartları taşıyan imalatçıların, tecil-terkin uygulaması kapsamında teslimde bulunabilmeleri için teslimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan sanayi sicil tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırmaları yeterli olacağı düzenlenmiştir.

Böylece tecil-terkin uygulamasından yararlanmak için imalatçının sanayi siciline kayıtlı olması yeterli hale gelmiştir. İmalatçı kapsamına girmeyen mükelleflerin ise tecil-terkin uygulanmasından yararlanmaları mümkün değildir. 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; diğer şartları taşımakla beraber, sadece sanayi sicil belgesine sahip olmayan mükelleflerden, Sanayi ve Ticaret Bakanlığına başvuran ve bu Bakanlıktan söz konusu belgenin verileceğine ilişkin olumlu görüş alanlar da, sanayi sicil belgesi verilmesi beklenilmeden tecil - terkin uygulamasından yararlandırılabilir.

Gene 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile belirtildiği üzere Sanayi ve Ticaret Bakanlığının yaptığı tanım kapsamında giren imalatçıların, ihracatçıya ihraç kaydıyla teslim ettikleri malların bir kısmını piyasadan hazır olarak satın almaları halinde, imalatçıların bizzat ürettikleri mallar için tecil - terkin uygulaması yapılacak, ancak piyasadan hazır olarak alınıp, satılan mallar için tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır. 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere ihracatçıların imalatçılar dışındaki kişilerden ihraç edilmek kaydıyla dahi olsa, satın aldıkları mallara ait katma değer vergileri

için bu şekilde (tecil-terkin kapsamında) işlem yapılması mümkün değildir. Bununla birlikte imalatçının ihraç kaydıyla da olsa satışını yaptığı mal, aynen ihraç edilen nihai mamul değilse, bu teslimde tecil - terkin işlemi uygulanmayacaktır.

Başlangıçta sadece imalatçıların ihracatçılara ihracat yapılmak suretiyle yapılan satışlar KDV'si için uygulanan tecil-terkin sisteminin kapsamı 27,61,62,71,72,95 Seri No'lu KDV tebliğleri ile genişletilmiştir (Yazıcı, 2005: 129-130). Buna göre tecil-terkin sistemi;

- İmalatçılar tarafından ihracatçılara (Dış Ticaret Sermaye Şirketleri dahil)(KDVK 11/1-c),
- İmalatçılar tarafından Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda KDV ihracat istisnası izin belgesine sahip mükelleflere (KDVK 61 Seri No'lu GT),
- Özel Finans Kurumlarınca ihracatçılara (KDVK 62 Seri No'lu GT),
- Dış Ticaret Müsteşarlığınca "Sektörel Dış Ticaret Şirketi" sayılan kuruluşlara (imalatçı ya da özel finans kurumu olması gerekmemektedir.) (KDVK 62 Seri No'lu GT),
- Teslim edenin imalatçı ya da özel finans kurumu olup olmadığına bakılmaksızın Dış Ticaret Sermaye Şirketlerine (KDVK 27 Seri No'lu GT),
- Geçici kabul ve dahilde işleme rejimi izin belgesi kapsamında ithal edilen ham ve yardımcı maddeler kullanılarak üretilen malların ihracatçılara (KDVK 71 Seri No'lu GT),
- Dahilde işleme veya geçici kabul rejimi kapsamında ihraç edilecek tekstil ve konfeksiyon ürünlerinin imalinde kullanılacak maddelerin, dahilde işleme veya geçici kabul izin belgesine sahip imalatçı ihracatçılara 31.08.2008 tarihine kadar(KDVK 95 Seri No'lu GT),

- Sektörel Dış Ticaret şirketlerine 27 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde tanımı yapılan imalatçı vasfına haiz olmayan ortakları ile imalatçı olup olmadığına bakılmaksızın ortakları dışındaki firmalarca (KDVK 77 Seri No'lu GT), İhraç kaydıyla yapılan mal teslimlerine uygulanacaktır. Bunlar dışında kalan teslimlerde ise ihraç kayıtlı olsa dahi tecil-terkin uygulaması mümkün değildir (Pehlivan, 2005: 125-126).

II.3.1.2.4. Tecil-Terkin Sisteminin İşleyişi'nde Karşılaşılabilen Özel Durumlar

Yukarıda da belirtildiği üzere tecil-terkin kapsamında ihracatçılara yapılan mal teslimlerinde KDV hesaplanmayacaktır. Bu işlemler için düzenlenecek faturada yukarıda da açıklandığı üzere KDV faturadan ayrı gösterilmeli ve faturaya 3065 sayılı KDVK hükümlerine göre ihraç edilmek kaydıyla teslim edildiğinden dolayı KDV tahsil edilmemiştir" ibaresi konulmalıdır.

Tecil-terkin kapsamında hesaplanan ancak tahsil edilmeyen KDV ilgili ay KDV beyannamesinde diğer teslimlerin katma değer vergilerinin içinde (istenirse ayrı) gösterilecektir. Mükellefin indirimden sonra kalan ödenmesi gereken KDV tutarı olursa, bu tutarın ancak tecil KDV'yi aşan tutarı ödenecektir. İhraç kayıtlı teslimden doğan KDV'nin tamamı da vergi dairesince tecil edilecektir. İndirimden sonra kalan kısmın tecil edilecek KDV tutarına eşit olması halinde ödenecek KDV olmayacak, kalan kısmın tamamı vergi idaresince tecil edilecektir. İndirimden sonra kalan kısmın tecil edilecek KDV tutarından az olması halinde kalan kısmın tamamı vergi idaresince tecil edilecektir. İhracatçının malın kendisine teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içerisinde ihraç edilmesi halinde ise vergi idaresince tecil edilen KDV gene vergi idaresince terkin olunacaktır.

Örneğin imalatçı tarafından ihraç kaydıyla ihracatçıya 10 Temmuz 2006 tarihinde teslimat yapılmış olsun burada ihracatçının ihraç yapması için 3 aylık sürenin dolacağı tarih 31 Ekim 2006'dır. Bu tarihe kadar ihracat gerçekleştiği takdirde tecil KDV terkin olacaktır. Terkinde döviz alım belgesi aranmamaktadır.

İmalatçı olup da tecil-terkin sisteminden yararlanan mükellefler; yani ihraç kaydıyla ihracatçılara mal teslim eden mükellefler mal teslim ettikleri dönemde ve bir defa olmak üzere "Sanayi Sicil Belgesi" ve Sanayi ve Ticaret Odasına veya Esnaf ve Sanatkar Derneklerine üyelik belgesinin noterce onaylı bir örneğini, verecekleri KDV beyannamesine ekleyeceklerdir (Akmaz, 2005: 115). İlgili bilgilerde eğer bir değişiklik meydana gelirse veya imalatçı niteliği kaybedilirse bu değişikliğin meydana gelmesini takiben 15 gün içerisinde vergi dairesine bildirimde bulunulması gerekmektedir. Ayrıca terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç edilmesi gereken malın ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya noter onaylı örneği vergi dairesine ibraz edilmelidir (Akmaz, 2005: 116).

İhracatçı tarafından süresi içerisinde ilgili malın ihracının gerçekleştiğinin gümrük çıkış beyannamesi ile belgelenmemesi halinde idarece mükellefe bir uyarı yazısı gönderilir. 7 gün içerisinde mükellefin gümrük çıkış beyannamesini ibraz etmemesi ya da bir cevap alınamaması halinde takibata geçilerek 6183 sayılı yasanın 51. maddesine göre tecil olunan vergi, tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren gecikme faizi ile birlikte tahsil olunacaktır. Bununla birlikte daha önce de bahsedildiği üzere mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle 3 aylık sürenin bitimini takip eden 15 gün içerisinde başvuran ihracatçılara 3 aylık daha ek süre verilebilmektedir.

Tecil-Terkin kapsamında ihraç edilen malların geri gelmesi halinde KDV açısından yapılması gereken işlemler konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır. Bu

kapsamda ihraç edilen malların geri gelmesi durumu ile ilgili yapılması gereken işlemler 46 Seri No'lu KDV Genel Tebliğ'inde açıklanmıştır. Buna göre; tecil-terkin kapsamında ihraç kaydıyla satın alınarak ihraç edilen malların geri gelmesi halinde ithalat istisnasından faydalanılabilmesi için, imalatçı firmaca ihracatçıya düzenlenen faturada hesaplandığı halde tahsil edilmeyen KDV'nin, ihracatçı firma tarafından ithalat işleminin gerçekleştirileceği ilgili gümrük idaresine ödenmesi veya aynı tutarda teminat gösterilmesi gerekmektedir (Taşyürek, 2003: 20). İhracatçı firmaca ilgili gümrük idaresine ödenecek KDV'nin genel esaslara göre indirim konusu yapılacağı tabiidir. Ayrıca KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesinde düzenlenmiş tecil-terkin uygulaması kapsamında fatura üzerinde hesaplandığı halde ihracatçı firmaca ödenmeyen KDV'nin ilgili gümrük idaresine ödendiğinin ihraç kaydıyla mal teslim eden imalatçı firma tarafından belgelenmesi şartıyla, döviz alım belgesi ve gecikme zammı aranmaksızın söz konusu maddeye göre terkin veya iade işlemleri yapılabilecektir. İhraç edildikten sonra geri gelen malların yurt içinde teslimlerinin genel hükümlere göre KDV'ne tabi olacağı ise açıktır.

Tecil-Terkin sistemi ile ilgili uygulamada tereddüde düşülen durumlardan bir tanesi de imalatçı faturasının ihracatçı faturasından sonraki tarihi taşımasıdır. Bu çok sık karşılaşılabilecek bir durum olmamakla birlikte imalatçı tarafından ihracatçıya malın sevk irsaliyesi ile gönderilmesi ve fatura yasal kesme süresi içerisinde (7 gün), ihracatçı tarafından ilgili malın ihraç edilmesi sebebiyle fatura düzenlenmesi ile ilgili Maliye Bakanlığı'nın özelgelerinde⁹ açıklanmıştır. Özelgeler sırayla şöyledir;

“İmalatçının faturasının ihracatçının faturasından sonra düzenlenmiş olması halinde, yapılacak inceleme ile ihraç kaydıyla satılan malların ihraç edildiğinin belirlenmesi kaydıyla genel esaslara göre terkin ve iade işlemi yapılabilecektir.”

⁹ 06.06.1991 tarih ve 40623 sayılı Özelgesi ile ve 29.07.1993 tarih ve 47887 sayılı Özelgesi'nde

“İhraç edilen mallara ilişkin alış faturalarının fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarihi taşıması halinde, bu faturalarla satın alınan mallarla ilgisinin yaptırılacak inceleme sonunda tespit edilmesi halinde, tecil edilen KDV'nin genel esaslara göre terkin edilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere imalatçı faturasının ihracatçı faturasından sonra düzenlenmesi tecil-terkin sisteminin işleyişine tek başına engel değildir (Tolu, 2004: 274).

İhraç kayıtlı satışlar ile ilgili ortaya çıkan kur farklarının da KDV yönünden uygulayıcıları tereddütte bıraktığı bilinmektedir. KDVK 24/c bendinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin de KDV matrahına dahil olduğu belirtilmiştir. Bu düzenlemede de kur farkı ibaresi yer almamıştır. Ancak ihraç kayıtlı teslimlerde, mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin bedellerin döviz cinsinden ya da dövize endeksli olarak belirlenmesi halinde, satışın gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarihe kadar ortaya çıkan kur farkları vade farkı niteliğindedir. Bu çerçevede, döviz cinsinden belirlenen tutarın vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden YTL' ye çevrilerek düzenlenecek faturada KDV'nin gösterilmesi ve ilgili dönem KDV beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir (Yıldırım ve Söyler, 2003: 45). Bu konu ile ilgili düzenlenen 25 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin D başlıklı bölümünde şöyle açıklama yapılmıştır;

“Kanunun 11/c maddesi çerçevesinde yapılacak mal alımlarında hesaplanan KDV'nin ihracatçı tarafından ödenmeyeceği esası getirildiğine göre, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı, vergi iadesi ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerine ait KDV'nin de ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de söz konusu ödemeler, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığı için bu müessesenin çalıştırılmasına imkan bulunmamakta, dolayısıyla yukarıda sayılan ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.

Bilindiği gibi, KDV Kanununun 29 uncu maddesinin 4 üncü fıkrasında, Maliye Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkili kılınmıştır.

Bu yetki uyarınca, ihracatın gerçekleşmesinden sonra ihracatçı tarafından kendilerine intikal ettirilen vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerinin karşılığında imalatçının keseceği faturalarda; bu ödemelerin tek tek belirtilmesi ve ödemelere ait hesaplanan KDV'nin ayrıca gösterilmesi ile asıl mala ilişkin fatura ve ihracata ait gümrük çıkış beyannamesine atıfta bulunularak bu verginin tahsil edilmediğini belirten bir şerh konulması, bilahare sözü edilen ödemelere ait düzenlenen faturada gösterilen verginin, faturanın ait olduğu döneme ilişkin beyannamede gösterilerek, bu verginin aynı beyannamede indirim konusu yapılması suretiyle söz konusu ödemelerin de vergiden arındırılması uygun görülmüştür.”

Dolayısıyla, imalatçılar tarafından ihraç kayıtlı olarak yapılan veresiye teslimlerde, bedelin döviz cinsinden belirlenmesi halinde imalatçı lehine oluşan kur farkları için düzenlenecek faturada “Hesaplanan KDV” gösterilmekte ancak tahsil edilmediği belirtilmelidir (Yıldırım ve Söyler, 2003: 46). 25 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde imalatçının lehine oluşan kur farkı için durum açıkken, tersi durum olan imalatçının aleyhine ihracatçının lehine oluşan kur farkları için bir açıklama yapılmamıştır. Bu konu ile ilgili Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün özelgesinde¹⁰ şu açıklamalar yapılmıştır(Maç, 2001: 34-35);

“ Ancak, ihraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında yapılan teslimlere ait KDV, ihracatçı tarafından ödenmeyip tecil-terkin işlemine tabi tutulacağından, aleyhte oluşan kur farkı nedeniyle düzeltme işlemine yönelik olarak ihracatçı firma tarafından imalatçıya düzenlenen faturada KDV gösterilmemesi gerekir. Tecil-Terkin sistemine başvurulmayan ihraç kayıtlı teslimlerde ise aleyhte oluşan kur farkları nedeniyle ihracatçı tarafından oluşan faturadaki bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

İmalatçıların aleyhine oluşan kur farkları için 95 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nin 4.2. İmalatçı Aleyhine Matrahta Meydana Gelen Değişikliğe Yönelik Uygulama başlıklı açıklamasıyla düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre; “KDV Kanununun 11/1-c maddesinin 5 inci paragrafında 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile ihraç kaydıyla teslimlerde iade edilecek KDV’nin, imalatçının satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, ihraç kaydıyla teslim bedelinin kısmen ya da tamamen sonradan ödenmesi ve ödeme sırasında döviz kurunda düşme olması halinde, prensip olarak, iade edilecek azami KDV tutarının yeni döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanması, fazla alınmış bir iade varsa mükelleften talep edilmesi ancak, bu tutarın indirim konusu yaptırılması gerekmektedir.

¹⁰ 15.2.2001 tarih ve B.07.0. GEL.0.53/5311-2326 sayılı

Öte yandan; imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturaya istinaden ihracatçıya KDV ödemeleri, bu tutarın ihracatçı tarafından beyan edilmesi, imalatçı tarafından da faturada gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu durumda, imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal etmekte ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılmış olmaktadır. Bu nedenle, kurdaki düşüştten kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.”

Yukarıda da belirtildiği üzere 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile tecil-terkin sisteminde, imalatçının aleyhinde oluşan kur farkları ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalar çerçevesinde, imalatçının iade KDV almış olması halinde fazla alınmış KDV idarece geri istenecektir. Bu tutar alıcı tarafından da indirim konusu yapılacaktır. Öte yandan imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması halinde, bu tutarın ihracatçı tarafından beyan edilmesi ve ödenmesi söz konusu olacaktır. İmalatçı ise ihracatçının düzenlediği faturada gösterilen KDV'ni indirim konusu yapacaktır. Bu durumda, imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazine'ye intikal etmektedir. Bu nedenle, bu durumda kurdaki düşüştten kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.

Örnek 1. a. İmalatçı “C” firması mayıs ayı İndirilecek KDV toplamı 1.200 YTL olsun.

b. “C” firması mayıs ayında ihraç kaydıyla ihracatçıya 10.000 YTL + %18 KDV tutarında satış yapmıştır.

c. Mayıs ayı KDV tahakkuk kaydı yapılmıştır.

d. 10 Haziran tarihinde ihracat ilgili ihracatçı tarafından gerçekleştirilmiştir.

Bununla ilgili gümrük çıkış beyannamesinin onaylı örneği “C” firmasına gönderilmiştir.

“C” firması vergi dairesine tecil verginin, terkinini talep etmiş ve vergi dairesince tecil vergi terkin edilmiştir.

e. "C" firmasının vergi iade alacağı, Temmuz ayında firmanın SSK prim borcuna mahsup edilmiştir.

Mayıs ayı işlemlerinin sadece yukarıda verilen işlemler olduğu varsayılınsın.

İmalatçının kaydı; Mayıs;

120. ALICILAR	10.000,00	
192. DİĞER KDV	1.800,00	
01. Tecil Edilebilir KDV		
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		10.000,00
01. İhraç Kayıtlı Satış		
391. HESAPLANAN KDV		1.800,00
01. İhraç Kayıtlı % 18 KDV		
İhraç Kayıtlı Satış		

İhracatçının kaydı, Mayıs;

153. TİCARİ MALLAR	10.000,00	
01. İhraç Kayıtlı Mallar		
320. SATICILAR		10.000,00
01. "C"		
İhraç Kayıtlı Alış		

İmalatçının kayıtları; Mayıs;

391. HESAPLANAN KDV	1.800,00	
191. İNDİRİLECEK KDV		1.200,00
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		600,00
KDV Mahsup		
360. ÖDENECEK VERGİ	600,00	
392. DİĞER KDV		600,00
01. Tecil Edilen KDV		
Ödenecek KDV'nin Tecili		

Haziran;

392. DİĞER KDV H	600,00	
01. Tecil Edilen KDV		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	1.200,00	
01. Vergi Dairesi KDV İade Alacağı		
192. DİĞER KDV		1.800,00
01. Tecil Edilebilir KDV		
Tecil Edilen KDV'nin Terkini ve İade KDV'nin Tahakkuku		

Temmuz;

361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.	1.200,00	
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		1.200,00
01. Vergi Dairesi KDV İade Alacağı		
KDV İadesi Alacağının Firmanın SSK Prim Borcuna Mahsubu		

Örnek 2. İhracatçının malı teslim almasından itibaren 3 ay içerisinde ihracatını gerçekleştirememesi, yurt içinde satması veya malı işleyip satması hallerinde tecil–terkin uygulaması ortadan kalkması bu durumda yapılması gereken kayıtlar;

İmalatçının kayıtları; Mayıs;

120. ALICILAR	10.000,00	
192. DİĞER KDV	1.800,00	
01. Tecil Edilebilir KDV		
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		10.000,00
01. İhraç Kayıtlı Satış		
391. HESAPLANAN KDV		1.800,00
01. İhraç Kayıtlı % 18 KDV		
İhraç Kayıtlı Satış		

İhracatçının kaydı, Mayıs;

153. TİCARİ MALLAR	10.000,00	
01. İhraç Kayıtlı Mallar		
320. SATICILAR		10.000,00
01. "C"		
İhraç Kayıtlı Alış		

İmalatçının kayıtları; Mayıs;

391. HESAPLANAN KDV	1.800,00	
191. İNDİRİLECEK KDV		1.200,00
360. ÖDENECEK VERGİ		600,00
KDV Mahsup		

360. ÖDENECEK VERGİ	600,00	
392. DİĞER KDV		600,00
01. Tecil Edilen KDV		
Ödenecek KDV'nin Tecili		

Eylül

392. DİĞER KDV	600,00	
01. Tecil Edilen KDV		
360. ÖDENECEK VERGİ		600,00
01. KDV		
Tecil Edilen Verginin Ödenecek KDV Olarak Kayıtlanması		

360. ÖDENECEK VERGİ	600,00	
01. KDV		
689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.	100,00	
02. KDV Gecikme Zammı		
100-102		
KDV Borcunun Gecikme Zammı İle Ödenmesi.		700,00

120. ALICILAR	1.900,00	
192. DİĞER KDV		1.800,00
01. Tecil Edilen KDV		
679. DİĞER OLAĞANDIŞI GEL. VE KAR.		100,00
Hesaplanan KDV'nin Gecikme Zammı İle İhracatçıya Yansıtılması		

İhracatçının Kaydı, Eylül;

191. İNDİRİLECEK KDV	1.800,00	
689. DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.	100,00	
02. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		
320. SATICILAR		1.900,00
01. "C"		
İhraç Kayıtlı Alışta İhracatın Gerçekleşmemesinden Doğan KDV		

Ayrıca kanunen kabul edilmeyen giderlerin nazım hesaplarda izlenmesi önerilir.

Örnek 3. Mart ayı içerisinde imalatçı “B” firması ihracatçı “D” firmasına 6.000 YTL + 1.080 (KDV) tutarında satış yapmıştır. İhracatçı malları nisan ayı içerisinde ihraç etmiştir. Gümrük çıkış belgesinin bir nüshası imalatçının eline ulaşmıştır.

Mart 2006 dönemi KDV hesaplaması şöyledir;

Hesaplanan KDV	20.800 (1.080 dahil)
İndirilecek KDV	20.000
Ödenmesi Gereken KDV	800
Tecil Edilen KDV	1.080
İade konusu olabilecek KDV	280

İmalatçının kayıtları; Mart;

100. KASA	6.000,00	
192. DİĞER KDV	1.080,00	
01. Tecil Edilebilir KDV		
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		6.000,00
01. İhraç Kayıtlı Satış		
391. HESAPLANAN KDV		1.080,00
01. İhraç Kayıtlı % 18 KDV		
İhraç Kayıtlı Satış		
391. HESAPLANAN KDV	20.800,00	
191. İNDİRİLECEK KDV		20.000,00
01. Tecil Edilen KDV		
360. ÖDENECEK VERGİ		800,00
01. KDV		
KDV Mahsup		

360. ÖDENECEK VERGİ	800,00	
392. DİĞER KDV		800,00
01. Tecil Edilen KDV		
Ödenecek KDV'nin Tecili		
392. DİĞER KDV	800,00	
01. Tecil Edilen KDV		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	280,00	
01. Vergi İdaresi İade KDV Alacağı		
192. DİĞER KDV		1.080,00
01. Tecil Edilebilir KDV		
Tecil Edilen KDV'nin Terkini ve İade KDV'nin Tahakkuku		

Örnek 4. İmalatçı "A" A.Ş., İhracatçı "B" A.Ş.'ne 04.06.2006 tarihinde ihraç kayıtlı olarak kredili olarak 20.000 \$ tutarında satış yapmıştır (1 \$ = 1,20 YTL). İlgili mal 15.08.2006 tarihinde ihraç edilmiştir. Bedeli 20.08.2006 tarihinde imalatçının banka hesabına ödenmiştir (1 \$ = 1,40 YTL).

Haziran ayı KDV bilgileri şöyledir;

- Hesaplanan KDV 40.000 YTL (İhraç kayıtlı satışlar dahil)
- İndirilecek KDV 38.000 YTL
- Ödenecek KDV 2.000 YTL
- Tecil Edilebilir KDV 4.320 YTL
- İade Edilecek KDV 2.320 YTL
- Tecil edilen ve ihracat gerçekleştiğinde terkin edilecek KDV 2.000 YTL

İmalatçının kayıtları; Haziran;

120. ALICILAR	24.000,00	
192. DİĞER KDV	4.320,00	
01. Tecil Edilebilir KDV		
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		24.000,00
01. İhraç Kayıtlı Satış		
391. HESAPLANAN KDV		4.320,00
01. İhraç Kayıtlı % 18 KDV		
İhraç Kayıtlı Satış		

İhracatçının kaydı, Haziran;

153. TİCARİ MALLAR	24.000,00	
01. İhraç Kayıtlı Mallar		
320. SATICILAR		24.000,00
01. "C"		
İhraç Kayıtlı Alış		

İmalatçının kayıtları; Haziran;

391. HESAPLANAN KDV	40.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV		38.000,00
01. Tecil Edilen KDV		
360. ÖDENECEK VERGİ		2.000,00
01. KDV		
KDV Mahsup		
360. ÖDENECEK VERGİ	2.000,00	
392. DİĞER KDV		2.000,00
01. Tecil Edilen KDV		
Ödenecek KDV'nin Tecili		

İmalatçının yaptığı tahsilata ilişkin kayıtları; 20.08.2006

102. BANKALAR	28.000,00	
191 . İNDİRİLECEK KDV	720,00	
02. Kur Farkı Tahsil Edilmeyen KDV		
120. ALICILAR		24.000,00
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		4.000,00
01. İhraç Kayıtlı Satış		
391. HESAPLANAN KDV		720,00
02. İhraç Kayıtlı Satış Kur Farkı KDV		
İhracatçıdan Tahsilat Ve Kur Farkı Faturası		

392. DİĞER KDV	2.000,00	
01. Tecil Edilen KDV		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.320,00	
01.Vergi İdaresi İade KDV Alacağı		
192. DİĞER KDV		4.320,00
01. Tecil Edilebilir KDV		
Tecil Edilen KDV'nin Terkini ve İade KDV'nin Tahakkuku		

İhracatçının kaydı, 20.08.2006

153. TİCARİ MALLAR	4.000,00	
01. İhraç Kayıtlı Mallar Kur Farkı		
320. SATICILAR	24.000,00	
102. BANKALAR		28.000,00
İhraç Kayıtlı Alış Kur Farkı Ve Ödeme		

II.3.1.3. Hizmet İhracatında KDV Uygulaması

KDV Kanunu'nun 11/a bendinde mal ihracı ile birlikte hizmet ihracının da KDV'den istisna edildiği düzenlenmiştir. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 12/2 maddesinde Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için;

- Hizmetlerin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve

- Hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği belirtilmiştir.

Hizmet ihracatına ilişkin usul ve esaslar ise 26, 30 ve 84 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

26 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme ile hizmet ihracatında KDV istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir;

1. Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır,
2. Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir,
3. Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir,
4. Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

Bununla birlikte hizmetin ifa edildiği dönem ile hizmet bedelinin tahsil edildiği dönemlerin farklı olması durumlarında bu işlemin hangi dönemde ve nasıl beyan edileceği konularında farklı görüş ve uygulamalar mevcuttur.

Hizmet ihracatı istisnasında önemli olan husus bedelin yurda getirildiği tarihtir. Örneğin; Yurt dışı hizmet faturası Eylül ayında düzenlense bile hizmet ihracatından doğan bedel Ekim ayında getirilmiş ise hizmet ihracatı istisnasının beyan edileceği dönem Ekim ayı KDV beyannamesi olacaktır. Bu örneğin benzeri belirtilen tebliğde de verilmiştir (Tolu ve Sezer, 2004: 230).

Örnek 1. “D” A.Ş., İngiltere’de yapılacak stat projesinin çizim işini üstlenmiştir. Şirket projenin çizimini 05.11.2006 tarihinde bitirmiştir ve projeyi İngiltere’deki şirket adına düzenlemiş olduğu 50.000 \$ tutarında faturayla beraber göndermiştir (1 \$ = 1,30 YTL). Fatura tutarı 25.11.2006 tarihinde yurda getirilmiş ve döviz

alım belgesi ile tevsik edilmiştir (1 \$ = 1,40 YTL). “D” A.Ş.’in bu proje çizim işiyle ilgili olarak yüklenmiş olduğu KDV tutarı 8.000 YTL’ dir.

Kasım dönemi bilgileri şöyledir;

Yurtiçi Satışlar	40.000 YTL
Hesaplanan KDV	7.200 YTL
Önceki Dönemden Gelen Devreden KDV	4.000 YTL
Bu Dönem İndirilecek KDV	10.000 YTL

05.11.2006

120. ALICILAR	65.000,00	
20. Yurt Dışı Alıcılar		
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		65.000,00
03. Hizmet İhracı		
Hizmet İhracatı		

25.11.2006

102. BANKALAR	70.000,00	
02. \$ Mevduat		
120. ALICILAR		65.000,00
20. Yurt Dışı Alıcılar		
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		5.000,00
Yurt Dışı Alıcıdan Tahsilat		

25.11.2006

102. BANKALAR	70.000,00	
01. TL Mevduat		
102. BANKALAR		70.000,00
02. \$ Mevduat		
Dövizin TL Karşılığında Satılması(DAB için)		

30.11.2006

391. HESAPLANAN KDV	7.200,00	
192. DİĞER KDV	6.800,00	
02. İade Alınacak KDV		
190. DEVREDEN KDV		4.000,00
191. İNDİRİLECEK KDV		10.000,00
KDV Mahsup ve İade Alınacak KDV'nin Belirlenmesi		
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	6.800,00	
05. Vergi Dairesinden İade KDV Alacağı		
192. DİĞER KDV		6.800,00
02. İade Alınacak KDV		

II.3.1.4. Bavul Ticaretinde KDV Uygulaması (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Yapılan Satışlar)

Bavul ticareti, Türkiye'de ikamet etmeyenlere Türkiye'de yapılan satışların alıcılar tarafından yurt dışına çıkarılması olarak tanımlanmaktadır. 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11-1/b bendine göre Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri mallar ihracat istisnası kapsamındadır. Aynı yasal düzenlemeden aldığı yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı, bu istisnanın uygulaması ile ilgili usul ve şekilleri 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre istisna, verginin satış sırasında tahsil edilip, malın yurt dışına çıkarılışını takiben alıcıya iade edilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı, bakanlığa intikal eden olayların değerlendirilmesi sonunda, 3065 sayılı Kanununun 11/2 maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı

yapılan satışlarda KDV ihracat istisnası ile ilgili olarak 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlemeye gitmiştir. Bu tebliğe göre;

Vergi dairesine başvurarak "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Döviz Karşılığı Satışlarda KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi" (İstisna Belgesi) alan mükellefler, bu tür satışlarını KDV tahsil etmeden yapabilmektedirler.

İstisna belgesi alan mükelleflerin, 43 Seri No'lu KDV Genel Tebliği çerçevesinde bavul ticareti kapsamında yaptıkları satışlarda, aşağıdaki şartların mevcudiyeti halinde KDV tahsil etmeden işlem yapabileceklerdir;

- 87 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin D bendinde yer alan düzenlemeye göre Yapılan mal satışlarının faturada gösterilen vergisiz bedelleri toplamının 1.000 TL'nin üzerinde olması gerekmektedir. Bu toplama, aynı faturada gösterilen birden fazla mal çeşidine ait bedeller dahildir. 10.01.2005 tarihli 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin 6. bendi ile yapılan değişiklik ile Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan döviz karşılığı teslimlerde alt sınır 600 TL olarak değiştirilmiştir.

- Bu kapsamdaki satışlarda 61 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ekinde yer alan "Özel Fatura" kullanılacak ve özel fatura 5 nüsha olarak düzenlenecektir. Bu faturanın 1. nüshası alıcıya verilirken, 2, 3 ve 4. nüshalar malın gümrükten çıkışı sırasında onaylatılacak, 5. nüsha ise satıcıda kalacaktır.

- Satış bedeline ait döviz, Bankalara veya Özel Finans Kurumları'na satılacak ve buna ilişkin olarak düzenlenecek döviz alım belgesinin aslı veya noter onaylı örneği, ilgili döneme ait KDV beyannamesine eklenecektir.

Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlara ilişkin düzenlenen döviz alım belgesindeki tutarın, fiili ihracat miktarı ile aynı olması gerekmektedir. Döviz alım belgesindeki döviz tutarının, ihraç edilen mal bedelini

karşılammaması halinde ise istisna hükümlerinin uygulanmasına imkan bulunmamaktadır. Bu durum, Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığında satış yapan mükelleflere tecil terkin sistemi kapsamında gerçekleşen teslimler için de geçerlidir.

- Satın alınan malların satın alma tarihinden itibaren 3 ay içinde Maliye Bakanlığı’nın görüşü üzerine Gümrük Müsteşarlığı’nca belirlenecek gümrük kapılarından yurt dışına çıkarılması ve bu gümrük kapılarında onaylatılan özel faturaların çıkış tarihinden itibaren en geç 1 ay içinde satıcıya intikal etmiş olması gerekmektedir. Bu 1 aylık süre 28.02.2004 tarihli 92 Seri No’lu KDV Genel Tebliği D/1 bendinde yapılan değişiklik ile 3 aya çıkarılmıştır. Böylece onaylatılan “Özel Faturaların” 2 nüshası gümrük görevlilerine teslim edilecek, 4 üncü nüshası ise çıkış tarihini izleyen 3 ay içinde satıcıya intikal ettirilecektir.

İstisna belgesine sahip olan satıcıların, Türkiye’de ikamet etmeyenlere, 43 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’ndeki açıklamalara göre vergi tahsil ederek istisna kapsamında satış yapmaları da mümkündür. Bu kapsamda yapılan satışlar, ihracat istisnasına ilişkin esaslar çerçevesinde beyan edilecektir. Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı satışlarda “KDV İhracat İstisnası İzin Belgesi” alan mükelleflere, imalatçılar tarafından yapılacak ihraç kaydıyla teslimlerde, kanunun 11/1-c maddesi kapsamında işlem yapılabilecektir. İstisna Belgeli satıcılara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların tecil edilen vergilerinin terkin işlemleri için, gümrükte tasdik edilen Özel Fatura nüshasının aslı veya noter ya da Yeminli Mali Müşavir tarafından onaylanmış örneği ibraz edilecektir. İstisna Belgeli satıcıların, Türkiye’de ikamet etmeyenlere yapacakları istisna kapsamındaki teslimlerden doğacak KDV iade alacakları, öncelikle mükellefin kendi vergi borçlarına mahsup edilecek, mahsup edilecek vergi olmaması veya iade alacağının tamamını karşılamaması halinde, nakden iade yapılabilecektir. İstisna Belgeli satıcılara, ihraç

kaydıyla teslimde bulunanlar lehine doğacak KDV iade alacaklarının ise nakden iadesi mümkün değildir. Bu iade alacakları ancak mükelleflerin kendi vergi borçlarına mahsup edilebilecektir (Gezgin ve Aytürk, 2004, www.vdd.org.tr/tezler, 18.09.2006).

Örnek 1. İstisna belgeli ABC İşletmesinin Ekim/2006 dönemine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi Satışlar	10.000 YTL
Hesaplanan KDV	1.800 YTL
Bavul Ticareti Şeklinde Yapılan Satışlar	5.000 YTL
Bavul Ticaretine Konu Malların Alışı Nedeniyle Yüklenilen KDV	700 YTL, Ekim Dönemi İndirilecek KDV toplamı olan 1500 TL'nin içerisinde.
Önceki Dönemden Gelen Devreden KDV	1.000 YTL
Ekim Dönemi İndirilecek KDV	1.500 YTL

ABC İşletmesinin döviz karşılığı yaptığı satışların tamamına ilişkin gümrük onaylı özel faturaları Ekim sonuna kadar kendisine ulaşmış ve bu satış ile ilgili döviz alım belgeleri temin edilmiştir.

02.10.2006;

153. TİCARİ MALLAR	3.888,89	
191. İNDİRİLECEK KDV	700,00	
İLGİLİ HESAPLAR		4.588,89
Bavul Ticaretine Konu malların satın alınması		

10.10.2006

100. KASA	5.000,00	
601. YURT DIŞI SATIŞLAR		5.000,00
Bavul Ticareti Kapsamında Yapılan Satış		

621. SATILAN TİCARİ MALLARIN MALİYETİ	3.888,89	
153. TİCARİ MALLAR		3.888,89
Satılan Malların Maliyetine İlişkin Kayıt		

31.10.2006

391. HESAPLANAN KDV	1.800,00	
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	700,00	
12. Vergi Dairesinden İade KDV Alacağı		
190.DEVREDEN KDV		1.000,00
10. Eylül Devir İndirilecek KDV		
191. İNDİRİLECEK KDV		
Ekim KDV Mahsup		1.500,00

Örnek 2. İstisna belgeli satıcı ABC İşletmesinin Ekim/2006 dönemine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir;

Yurtiçi Satışlar	10.000 YTL
Hesaplanan KDV	1.800 YTL
Bavul Ticareti Şeklinde Yapılan Satışlar	5.000 YTL
Bavul Ticaretine Konu Malların Alışı Nedeniyle Yüklenen KDV	700 YTL Ekim Dönemi İndirilecek KDV toplamı olan 1500 YTL'nin içerisinde.
Eylül Dönemi İndirilecek KDV	1.500 YTL

dön

eminde müşterilerden 1.800 YTL KDV tahsil edilmiştir. Ekim dönemi bavul ticareti dışında yüklenen KDV 800 YTL' dir. Bu durumda 1.000 YTL ödenecek KDV çıkması gerekir. Ancak Bavul ticaretine konu malların alışı sırasında yüklenen 700 YTL tutarındaki KDV'nin geri alınması yerine ödenecek KDV'den düşülmesi suretiyle ödenecek KDV tutarı 300 YTL olmalıdır.

Diğer kayıtlar yukarıdaki örnekle aynı olmakla birlikte aşağıda sadece Ekim KDV mahsup kaydı yapılmıştır.

391. HESAPLANAN KDV	1.800,00	
191. İNDİRİLECEK KDV		1.500,00
360. ÖDENECEK VERGİ		300,00
Ekim KDV Mahsup		

II.3.2. Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk Uygulaması

KDV uygulamasında temel işleyiş kuralı daha önce de belirtildiği üzere mal veya hizmet teslimi yapan mükellefin, alıcıdan (ödemeyi yapacak olandan) tahsil ettiği KDV'ni beyan edip ödemesidir. Bu temel prensibe sorumluluk uygulaması ile istisna getirilmiştir. KDVK'nun 9. maddesinde düzenlendiği üzere vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla gerekli görülen hallerde vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki tanınmıştır. Maliye Bakanlığı' da zaman zaman yayınladığı tebliğlerle bu konuda düzenlemeler yapmıştır, yapmaktadır.

Maliye Bakanlığı 9. maddeden aldığı yetkiyi kullanarak vergi beyanında bulunulmadığı veya sürekli sonraki döneme devreden KDV beyanın olduğu ya da beyan edilen verginin ödenmediği anlaşılan bazı sektörlerde KDV'nin sorumlu sıfatıyla ödenmesi konusunda düzenlemeler yapmaktadır (Oktar, 2006: 1).

KDV uygulamasında sorumluluk tam ve kısmi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumluluğun söz konusu olduğu hallerde alıcı, işleme ait KDV'nin tamamını mal veya hizmet teslimi nedeniyle satıcıya ödememekte ilgili KDV'yi vergi dairesine ödemektedir. Tam sorumluluk uygulamasının iade hakkı doğurması söz konusu değildir. Kısmi sorumluluğun söz konusu olduğu hallerde ise alıcı, verginin bir kısmını satıcıya öderken, tevkif edilen kısmı ise vergi dairesine beyan edip ödemektedir. 49 Seri

No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, 9. madde gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin, 2 No'lu KDV beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılması mümkündür. Bu halde ödemeyi yapan tarafından tevkif edilen KDV bir taraftan vergi dairesine ödenirken diğer taraftan indirilecek KDV olarak dikkate alınacaktır. Kısmi sorumluluk uygulaması iade hakkı doğuran bir işlemdir.

II.3.2.1. Tam Sorumluluk Uygulaması

KDV uygulamasında tam sorumluluk uygulaması kapsamında aşağıdaki durumlar gösterilebilir (Altındağ, 2003: 25);

a) 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere; Türkiye'de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmaların ifa ettikleri her türlü hizmete ait KDV'nin 15 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (C) bölümündeki esaslar dâhilinde hizmetten yararlanan kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla ödenecektir.

Hizmetin ithal edilen hizmet sayılması için gerekli koşullar(Yerci; 2005: 24);

- Hizmetin Türkiye'deki müşteri için yapılması,
- Hizmetten Türkiye'de faydalanılması,
- Hizmet satıcısının Türkiye dışında olması,
- Hizmetin karşılığını oluşturan bedelin Türkiye'deki müşteri tarafından yurt dışındaki hizmet satıcısına transfer edilmesi,
- Hizmete ilişkin faturanın ya da benzeri belgenin Türkiye'deki müşteri adına düzenlenmesi gerekmektedir.

b) Kanuni veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan firmalar ile Türkiye’de yerleşik olmayan kişilerin Türkiye’de yaptıkları KDV’nin konusuna giren mal teslimleri ve hizmet ifaları,

c) GVK’nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri 30 Seri No’lu KDV Genel Tebliğine göre;

“KDV Kanunu’nun; 1. maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV’ne tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması,

b) Kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması,

Şartlarının birlikte olması halinde, kiralaayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir. Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili KDV’nin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.”

Diğer yandan 31 Seri No’lu KDV Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere; iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDVK’nın 17/4-d maddesine göre KDV’den istisna olduğundan, bu kiralama işlemleri üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. KDVK 17/4-d maddesinde belirtilen gayrimenkul tarifi Medeni Kanun’da belirtilen gayrimenkul tarifini ifade etmektedir. Medeni Kanun’a göre arazi, tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenler gayrimenkul sayılmıştır. Belirtilen bu gayrimenkuller işletmenin aktifine dahil değilse KDV istisnası olacağı için sorumluluk uygulaması da söz konusu olmayacaktır. Örneğin, emekli olup da ticari faaliyetle uğraşmayan kişinin ya da bir kamu personelinin sahibi olduğu konutu kiraya vermesi halinde bu işlemde dolayı KDV söz konusu olmayacaktır.

Buna karşılık GVK 70.maddesinde belirtilen ve Medeni Kanun’a göre gayrimenkul sayılanlar dışındaki şeyler işletmeye dahil olsun olmasın KDV’ye tabi

olacaktır. KDV'ye tabi olan bu işlemlerde kiraya veren gerçek usulde vergi mükellefi değilse, vergileme kiralayan sorumlu tarafından yapılacaktır. Örneğin KDV mükellefiyeti olmayan bir kimse şahsi aracını bir şirkete kiraya verdiğinde, kiralayan şirket tarafından brüt kira tutarı üzerinden KDV hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Şirketin ödeyeceği bu KDV'nin şirket tarafından indirileceği açıktır (Özkan, 2004: 146).

d) Profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde gösterilmek üzere reklâm verilmesi (30 ve 55 Seri No.lu KDV Genel Tebliği),

30 Seri No'lu KDVG F/2 bendinde yapılan açıklamayla; Uygulamada gerçek usulde KDV mükellefi olan bazı işletmelerin, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklâm verdikleri bilinmektedir.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâmı alanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde, reklâmı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği düzenlenmiştir. Nitekim 55 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde; profesyonel futbol şubeleri yukarıda yer alan faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefi olduklarından, doğrudan kendilerine verilen reklâm hizmetlerine ait KDV genel esaslara göre spor kulüpleri tarafından beyan edilecek, dolayısıyla sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacağı açıklanmıştır.

e) 19 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile düzenlenen, GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren (Telif hakkına konu olan) faaliyetlerde bulunulması halinde,

f) Maliye Bakanlığınca gerekli görülen diğer hallerde (Örneğin bir bankerin ya da döviz bürosunun demirbaşını satması halinde, alıcının gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde, satışa ait KDV alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir).

Öte yandan sorumluluk uygulanması için 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile getirilen fatura düzenleme haddi aşılması gerekmektedir. VUK 232. Md. göre Fatura düzenleme haddi 2007 yılı için 560 YTL dir.

49 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere sorumlu sıfatıyla yatırılacak bu vergi, KDV Kanunu'na göre indirim hakkına sahip olan mükellefler tarafından genel hükümlere göre indirilebilecektir. Aşağıda açıklanacak kısmi tevkifat hallerinde ise hesaplanan KDV'nin tevkif edilmeyen yani satıcıya ödenen kısmının söz konusu mal veya hizmetleri ifa eden mükellefler tarafından beyan edilerek ödeneceği tabiidir.

Örnek 1: A spor firması amatör futbol takımına forma reklâmı karşılığında alım satımını yaptığı 200 YTL maliyetli malı teslim etmiştir. Mal ile ilgili KDV 360YTL.

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ	200,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	36,00	
20. Sorumlu KDV		
153. TİCARİ MALLAR		200,00
360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		36,00
20. Sorumlu Olarak Ödenecek KDV		
Reklam Gideri Ve KDV Stopajı		

II.3.2.2. Kısmi Sorumluluk Uygulaması

KDV uygulamasında kısmi sorumluluk uygulaması 1996 yılında yayınlanan 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile başlamıştır. Bu konu ile ilgili yayınlanan 51, 53, 58, 68, 70, 72, 81, 85, 86, 87, 89, 91, 93, 95, 96, 97, 99,101,103,104 Seri No'lu KDV Genel Tebliğleri bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağını garanti altına almak amacıyla yetkisini kullanarak belirtilen tebliğleri yayınlamış ve gerekli gördüğü alanlara sorumluluk uygulaması getirmiştir.

II.3.2.2.1. Fason Olarak Yapıtırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Tevkifat

Bu konu ile ilgili 51, 53, 58, 72, 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliğleri yayınlanmıştır. 51 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason işlere sorumluluk uygulaması getirilmiştir. Tekstil ve konfeksiyon sektöründe sorumluluk uygulaması sadece fason imalatta söz konusudur. Sorumlu olan taraf, fason işi yaptıran taraftır. Fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/3'ü, fason iş yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulacak, 1/3'ü ise fason işi yapana ödenecektir.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere ham ve yardımcı maddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir. Hammadde ürünün temel yapısını, esasını oluşturan maddelerdir. Yardımcı maddeler ise mamulün bünyesine girmekle birlikte mamulün esasını oluşturmayan katkı oranları hammaddelere göre düşük olan madde ve malzemelerdir (Altuğ, 1999: 95). Fason iş yapanlar, işi yaptıranca sağlanan hammaddeler dışında iplik, tela, fermuar, düğme, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler kullanabilirler. Bu durum fason imalat şartını bozmaz. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi söz konusu değildir. Bu tür yardımcı madde ve malzemeler fason hizmet bedeline dahil edilecektir. Fason iş yapanlar tevkifat uygulanacak hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturada; fason hizmet bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile, KDV'nin tevkifat uygulanacak kısmı ile fason iş yaptırandan tahsil edilecek kısmını ayrı ayrı göstereceklerdir.

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür. Örneğin; bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısım iş, tevkifat uygulaması kapsamına girecektir.

Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırılmaları halinde her iki fason imalat işi için de tevkifat uygulaması gerekmektedir. Örneğin, imal edip pazarladığı pantolonların bir kısmını fason olarak imal ettiren bir mükellef, aynı zamanda başka firmalara fason olarak erkek takım elbisesi imal ediyorsa, fason yaptırdığı pantolonlar için kendisi tevkifat uygulayacak, fason yaptığı takım elbiseler için ise ihracatçı tarafından tevkifat uygulanacaktır.

53 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca Tekstil sektöründe tevkifat uygulaması giyim eşyaları ile sınırlı değildir. Buna göre; perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır. Bununla birlikte çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının fason imalat işleri de tevkifat uygulamasına tabidir.

58 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca Tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason olarak yaptırılan yıkama işleri, prensip olarak tevkifat uygulamasına tabidir. Ancak yıkama işinde kullanılan kimyevi maddelerin fason imalatı yapanlar tarafından temin edilip kullanılmaları halinde tevkifat uygulanmayacak, bu kimyevi maddelerin fason iş yaptıranlar tarafından temin edilip fason iş yapanlara verilmesi halinde tevkifat yapılacaktır.

72 Seri No'lu KDV Genel Tebliği uyarınca Tekstil ve konfeksiyon sektöründe yapılan fason işler dolayısıyla vergi tevkifatı uygulanan mükellefler, bu işlem nedeniyle

mahsuben KDV iade talebinde bulunabilecektir. Mahsup, sadece mükellefin kendi vergi borçları için mümkün olabilecek, başkalarının vergi borçlarına mahsup talep edilemeyecektir. 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenleme ile mükelleflerin söz konusu işlemlerden doğan iade alacaklarının, kendi vergi borçlarının yanı sıra kendi Sosyal Sigortalar Kurumu prim borçlarına mahsubunun da yapılabilmesine de imkan tanınmıştır. 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile bu işlemlerden doğan iadelerin mükelleflerin kendi vergi borçlarının yanı sıra çalışanlarının ücretlerine ait gelir vergisi stopajı ve SSK prim borçlarına da mahsubuna imkan getirilmiştir.

İade alacağının nakden talep edilmesi mümkün değildir. Zira Tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason işçilik yapan firmaların hesapladığı vergiden tahsil edebildikleri 1/3 KDV'yi yükledikleri vergiden indirebilecekleri düşünülmüştür (Oktar, 2006: 8). Fason iş yaptıranlar, tevkifat tutarını mal veya hizmetin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edecekler ve aynı süre içerisinde ödeyeceklerdir. Bu tutarı aynı döneme ait 1 No'lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapacaklardır (Özkan, 2004: 144).

II.3.2.2.2. Hurda Metal Alışları

Bu konu ile ilgili 51, 53, 58, 70, 85, 86, 87, 89, 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği yayınlanmıştır. Nihai olarak 5035 sayılı kanunla KDV 17/4-g maddesinde yapılan değişiklik ile dore küçük altın ve metal, plastik, kağıt, cam hurdalarının ve atıklarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla 91 Seri No'lu KDV GT ile 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıkların teslim

veya ithalinde KDV tevkifatının (istisnadan vazgeçen mükellefler hariç) söz konusu olamayacaktır.

II.3.2.2.3. Bazı Akaryakıt Teslimleri (Vergisiz İthal Edilen)

68 Seri No'lu KDV GT kapsamındaki akaryakıt teslimlerinde KDV tevkifatı yapılması uygun görülmüştür. Ancak tevkifat kapsamı tüm akaryakıt teslimlerini kapsamamaktadır. Temmuz 1998 tarihinden itibaren geçerli olan uygulama ile ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan, motorin, benzin ve fuel oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin % 90'ı satıcıya ödenmeyeceği, tevkif edeceği sadece % 10'u ödeyeceği ve tevkif edilen verginin de alıcılar tarafından vergi sorumlularına ait 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine yatırılacağı düzenlenmiştir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilecek bu vergi, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Satıcıların ise, KDV'nin % 10'unu genel esaslara göre beyan ederek ödeyecekleri tabiidir.

68 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yer alan bazı akaryakıt teslimlerinde tevkifat uygulaması ile ilgili olarak 85 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile bu konu ile ilgili şöyle bir açıklama yapılmıştır; Söz konusu tevkifat uygulaması KDV ödemedi yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar için geçerli olduğundan, ithalinde KDV ödenmiş olan veya akaryakıt bayilerinden KDV ödenerek satın alınan akaryakıt ürünlerinin tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır. Dolayısıyla ürünü satan firma KDV'yi tam tahsil edecek başka bir deyişle ürünü alan mükellef ilgili KDV'nin tamamını satıcıya ödeyecektir.

II.3.2.2.4. Atık Kağıt ve Hurda Plastik Malzeme Alımlarında Tevkifat Uygulaması

Bu konu ile ilgili yayınlanmış 81, 86 ve 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği bulunmaktadır. Nihai olarak 5035 sayılı kanunla KDV 17/4-g maddesinde yapılan değişiklik ile dore küçük altın ve metal, plastik, kağıt, cam hurdalarının ve atıklarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla 91 Seri No'lu KDV GT ile 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıkların teslim veya ithalinde KDV tevkifatının (istisnadan vazgeçen mükellefler hariç) söz konusu olamayacaktır.

II.3.2.2.5. Hurda veya Atık Cam Alımlarında Tevkifat Uygulaması

86 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile hurda metal, hurda plastik ve atık kağıt teslimlerinde uygulanan tevkifat kapsamı hurda veya atık cam teslimlerinde tevkifat uygulaması ile genişletilmiştir. Ancak 5035 sayılı kanunla KDV 17/4-g maddesinde yapılan değişiklik ile dore küçük altın ve metal, plastik, kağıt, cam hurdalarının ve atıklarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla 91 Seri No'lu KDV GT ile 1.1.2004 tarihinden itibaren yapılacak metal, plastik, kağıt, cam hurda ve atıkların teslim veya ithalinde KDV tevkifatının (istisnadan vazgeçen mükellefler hariç) söz konusu olamayacaktır.

II.3.2.2.6. Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde düzenlendiği üzere, Yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer yandan, bu tebliğin yayımını izleyen 01.03.2004 tarihinden itibaren yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş veya devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden bu tebliğde belirtilen esaslar çerçevesinde tevkifat yapacaklardır. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat, 91 Seri No lu KDV Genel Tebliğinde “Sorumlu Olarak KDV Tevkifatı Yapacak Kuruluşlar” kısmında sayılan kamu karakterli kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir.

91 Seri No lu KDV Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşlar, yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hak ediş bedeli üzerinden hesaplanan %18 KDV'nin 1/6'sını tevkif ederek, sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir. İlgili tebliğde bahsedilen kurum ve kuruluşlar dışındaki kurum ve işletmeler tarafından yaptırılan inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödenen hak edişler ise KDV tevkifatına tabi değildir (Şenlik, 2005: 150-151).

II.3.2.2.7. Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

91 Seri No lu KDV Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşların Temizlik, Çevre ve Bakım hizmetleri alımlarında tevkifat uygulamaları gerekmektedir.

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- Bina temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası
- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği ve bakımı,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği ve benzeri işlerden

oluşmaktadır.

Yukarıda sayılan işlere ait ödemeler üzerinden hesaplanan katma değer vergisine 95 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere 01.08.2005 tarihinden itibaren Temizlik hizmetleri için 2/3, Çevre ve bakım hizmetleri için 1/2 oranında tevkifat uygulanmaktadır.

Bina temizliğine; binaların müştemilat ve eklentileri dahil iç ve dış cephesinin temizliği ve her türlü mefruşatının (halı, perde, koltuk, süs eşyası vb.) bina içinde veya dışında yaptırılan temizliği dahildir. Ayrıca, havlu, çarşaf, elbise, çamaşır gibi eşyaların kuru temizlettirilmesi veya yıkattırılması da temizlik hizmetleri kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Bununla birlikte, temizlik işlerinde kullanılacak deterjan, süpürge vb. malzemenin piyasadan satın alınması sırasında tevkifat uygulanmayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, bu tebliğ ile sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşların park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması ve haşere mücadelesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabi olacaktır.

II.3.2.2.8. Özel Güvenlik Hizmetleri

91 Seri No lu KDV Genel Tebliğinde sayılan kurum ve kuruluşların özel güvenlik hizmetleri alımlarında tevkifat uygulaması belirtilen tebliğle uygulanmaya başlamıştır. 104 Seri No lu KDV Genel Tebliği ile 01.05.2007 tarihinden itibaren tüm KDV mükelleflerinin özel güvenlik hizmetleri alımlarını kapsayacak şekilde tevkifat uygulaması genişletilmiştir. Tevkifat oranı da aynı tebliğle 4/5 olarak değiştirilmiştir.

91 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde özel güvenlik hizmetinin kapsamı şöyle belirlenmiştir; “Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle genel olarak; sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri almaktadırlar. Bunun yanında söz konusu şirketler giriş çıkış kontrolü, danışma hizmeti, santral, trafik hizmeti, yangınla mücadele, değerli evrak, nakit, maden gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere taşınması, ikaz-ihbar, ilk yardım, alarm izleme ve koruma hizmetlerini de sunmaktadırlar.

Bu tebliğin uygulanmasında, sayılan bu ve benzeri tüm hizmetler özel güvenlik hizmetlerinin içinde kabul edilecektir.”

II.3.2.2.9. Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

91 Seri No lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen ve “Sorumlu Olarak KDV Tevkifatı Yapacak Kuruluşlar” kısmında sayılan kurum ve kuruluşlara ait veya bu kurum ve kuruluşlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerine ilişkin bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisi 1/3 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan şeyin belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır ve tevkifat kapsamına girmektedir.

II.3.2.2.10. Yemek Servis Hizmetleri

91 Seri No lu KDV Genel Tebliğinde sayılan kuruluşların yemek hizmetleri alımlarına da tevkifat uygulaması belirtilen tebliğ ile getirilmiştir. Yemek servis hizmetleri; Bu tebliğde tevkifat yapmakla sorumlu sayılan kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. Ayrıca bu kuruluşların kokteyl, davet, toplu yemek vb. hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Bu amaçla yapılan hizmet alımlarının tevkifat yapmakla sorumlu kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir.

Bazı şirketlerin üreterek pazarladıkları ve oluşturulan sisteme dahil işyerlerinde yeme içme hizmeti teminine imkan veren yemek (karne-bilet) çeklerinin bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde tevkifat uygulanacağı tabiidir.

Öte yandan, bu Tebliğe göre tevkifat yapmak zorunda olan kuruluşların kendi personeli marifetiyle hazırlanacak yemekler için piyasadan yiyecek maddeleri ve bu işle ilgili çeşitli malzemeleri satın alması tevkifata tabi değildir.

II.3.2.2.11. Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri

91 Seri No lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenleme ile aynı tebliğde sayılan kurum ve kuruluşlarca teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi üzerinden % 50 oranında tevkifata tabi tutulacağı belirtilmektedir.

II.3.2.2.12. Hurdadan Elde Edilenler Dışındaki Külçe Bakırlarda ve Bakır Alüminyum ve Çinko Ürünlerde Tevkifat Uygulaması

95 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yapılan düzenlemeyle Ağustos 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, hurda metallerden elde edilenler dışındaki bakır, çinko ve alüminyum¹¹ külçelerinin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanması ve alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi söz konusu edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmeler ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üretici veya ithalatçılarının bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır. Tevkifat uygulaması ve bu uygulamadan doğan iade alacaklarının nakden veya mahsuben iadesi; metal, cam, plastik, kağıt hurda ve atıklarında tevkifat uygulamasını düzenleyen daha önceki Genel Tebliğlerdeki açıklamalar çerçevesinde yürütülecektir.

Maliye Bakanlığı 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile Aralık 2005 tarihinden itibaren bakır ve bakır alaşımlarından, çinko ve alaşımlarından, alüminyum ve alaşımlarından mamul¹²; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, prinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminde % 90 oranında tevkifat uygulanarak alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üretici

¹¹ 104 Seri No lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına alınmıştır.

¹² 104 Seri No lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına alınmıştır.

(cevherden üretim yapanlar) veya ithalatçıların bu kapsamdaki teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır.

97 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile yapılan düzenleme sonucunda 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen bakır ürünlerin ithalatçıları tarafından yurt içindeki teslimlerinde de, tevkifat uygulanması uygun görülmüştür.

II.3.2.2.13. İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması

İşgücü hizmetinin, hizmet akdine bağlı ücretli statüsünde çalışanlardan sağlanmasının yanı sıra günümüzde çokça başka kuruluşlara bağlı çalışanlardan sağlanması yaygınlaşmış bir uygulamadır. Bu durumda işgücü hizmeti ile ilgili işgücü hizmet bedeli faturası kesilmesi gerekecektir. Yaygın hale gelen bu uygulama nedeniyle Maliye Bakanlığı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, 96 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile bu tebliğin yayımını izleyen aybaşından yani Aralık 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tüm KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden ya da organizasyonlardan temin ettikleri işgücü hizmetine ait katma değer vergisinin % 90'ının tevkifata tabi tutulması ve tevkif edilen verginin işgücü temin eden firmalarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

İşgücü hizmet alımlarında tevkifat yapacak kuruluşların kapsamı 97 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile genişletilmiştir. Buna göre; gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücü temin hizmeti alımlarında %90 oranında tevkifat

uygulanacaktır. Sözü edilen düzenleme, sadece eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsadığı, eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyeceği de 97 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Aynı tebliğde bu konuda örneklerle açıklamalarda yapılmıştır.

Örneğin İmalatçı (A) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere (C) firmasından eleman temin etmiştir. (B) ve (C) firmalarından yapılan bu eleman tedariki işgücü hizmet alımı mahiyetinde olduğundan (A) firmasınca ödenecek KDV tevkifata tabi olacaktır.

Bir başka örnekte durumun şöyle olduğunu varsayalım; (A) firması, işyeri merkezinin farklı bir yere taşınması için (B) firması ile anlaşma yapmış olsun, (B) firması taşıma işini 6 eleman kullanarak sözleşme şartlarına uygun olarak yerine getirmiştir. Bu işlemde işgücü temin hizmeti alımı değil, taşıma hizmeti alınması söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (B) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları (C) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak elemanların sevk ve idaresi (B) firmasında olduğundan söz konusu elemanların (C) firmasından temini tevkifata tabi olacaktır.

II.3.2.2.14. Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünlerin Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması

KDVK 5035 ve 5228 sayılı Kanunlarla değişik 17/4-g maddesine göre hurda metal ile hurda ve atık kağıt, cam, plastik madde, lastik, kauçuk hurda ve atıklarının teslimi 01.01.2004 itibariyle katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde, plastik madde, hurda ve atıklarının tesliminde KDV uygulanmamakta dolayısıyla KDV

tevkifatı söz konusu olmamaktadır. Ancak plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle KDV Kanununun sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir. Genel oranda vergiye tabi olan bu ürünlerin tesliminde 86 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B/1) bölümü gereğince tevkifat uygulanmaktadır.

II.3.2.2.15. Yapı Denetim Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması

Maliye Bakanlığı yetkisini kullanarak 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlara verilen yapı denetim hizmetlerini, 93 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına almıştır. 99 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların yanı sıra bütün KDV mükelleflerine verdikleri yapı denetim hizmetlerinde 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür. Dolayısıyla Tüm KDV mükellefleri yapı denetim hizmetleri satın almalarında yapacakları KDV ödemesinden 1/2 oranında tevkifat yapması gerekmektedir.

**TabloII.1. Kısmi Tevkifat Kapsamına Dahil Olan İşlemler ve Tevkifat Oranları
(Mayıs 2006)**

Tevkifat Kapsamında Olan İşler (Aralık 2006 itibarıyla)	Tevkifat Oranları
Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Tevkifat	2/3
Yemek servisi, bahçe ve çevre bakımı, danışmanlık ve denetim hizmetleri	1/2
Özel güvenlik hizmetleri	4/5
Temizlik hizmetleri	2/3
İşgücü hizmetleri	9/10
Bakır ürünlerde	9/10
Hurdadan Elde Edilenler Dışındaki Bakır, Çinko ve Alüminyum Külçe ve Bakır, Çinko ve Alüminyumdan Mamul Ürünlerin Teslimlerinde	9/10
Yapı Denetim Hizmetleri	1/2
Yapım İşleri ile Bu İşlere İlişkin Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	1/6
Hurda Ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünlerin Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması	9/10
Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	1/3
KDV'siz İthal Edilen Akaryakıt Teslimleri	9/10

II.3.2.3. Tevkifat Konusu İşlemlerde Fatura Düzeni, Beyan ve İade

Bu tebliğ kapsamına giren her bir işlemin bedeli VUK' a göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2007 yılı 560 liradır. 2007 yılının sonuna kadar

KDV ile birlikte 560 YTL yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait KDV'nin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Bununla birlikte fason iş ve akaryakıt teslimlerinde KDV tevkifatı uygulamasında alt sınır bulunmamaktadır. Fatura tutarı ne olursa olsun KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir (Erdim, 2006: 66). Tevkifat konusu işlemlerde, fatura düzeni, beyan ve iade konu aşağıda açıklanmıştır.

Fatura Düzeni: Tevkifat kapsamına giren hizmetleri gerçekleştiren mükellefler düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan KDV'ni, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir. Örneğin 10.000 YTL tutarında tevkifata tabi bir iş için tevkifat oranının 1/3 olduğu da dikkate alınır, fatura;

İşlem Bedeli	10.000
Hesaplanan KDV	1.800
Toplam	11.800
Tevkif Edilecek KDV (1/3)	600
Tahsil Edilecek Toplam Tutar	11.200

şeklinde düzenlenecektir. Bu fatura satıcı açısından, işlem üzerinden tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

Beyan: Mükellefler tevkifat uygulanan işlem bedelinin tamamını ilgili dönem KDV beyannamesinin ilgili satırına dahil edeceklerdir. Beyannamenin “matrahın oranlara göre dağılımı” başlıklı satırlarında önce tevkifata tabi olmayan normal işlemler beyan edilecek, sonraki satırlarda tevkifat uygulanan işlem bedelinin yine “tamamı” beyan edilecektir. “oran” sütununa tevkifat oranı 1/3 olan işlemler için “% 12”, % 50 olan

işlemler için “% 9” yazılacaktır. Bu bölümdeki “vergi” sütununa bu oranlara göre hesaplanacak tutarın yazılacağı tabiidir. Buna göre, vergi sütununda, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır.

Tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergilerin harcamaların yapıldığı dönemlerde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

İade: Tevkifata tabi hizmetleri ifa eden mükellefler iade talep etmeleri halinde hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinin ilgili satırlarına hizmet bedeli ile “sorumlular tarafından tevkif edilen KDV tutarını” yazacaklardır. Bu bölüme işlemin bünyesine giren verginin yazılması söz konusu değildir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenilecek KDV hiçbir surette tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan “yüklenilen vergiler listesi” iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel olmamaktadır.

Nakden iade sınırı; KDV alacağının nakden iade talebinde miktarına bakılmaksızın banka teminat mektubu veya inceleme raporu aranmaktadır.

Teminatsız ve incelemesiz mahsuben iade sınırı; 01.08.2005 tarihinden itibaren 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nin A bölümünde düzenlenen tevkifat uygulamasından doğan KDV alacağının mükelleflerin “kendi vergi borçlarına” mahsupları hususunda 1.000 TL’nin aşılması halinde inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Yapım işlerine ait KDV tevkifatından doğan “mahsuben” iade taleplerinin 01.08.2005 tarihinden itibaren YMM tasdik raporu karşılığında da yerine getirilecektir. Bu uygulamanın da 1.000 YTL üstü için geçerli olduğu açıktır (Aygün, 2005: 90).

II.3.3. Fazla ve Yersiz Ödenen KDV

3065 sayılı KDV Kanunu'nun ilk maddesinde hangi işlemlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrasında ise bu verginin mükellefleri açık açık sayılırken, 2. fıkrasında ise şöyle bir düzenlemeye yer verilmiştir:

“Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDVni fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.”

3065 sayılı kanununun 8. maddesinin 2. fıkrası mükelleflerce fazla ve yersiz olarak hesaplanan KDV'nin akıbetine açıklık getirmektedir. KDV kapsamında olmadığı ya da KDV'den istisna edildiği halde satıcılar tarafından müşterilerine yönelik olarak düzenledikleri faturalarda KDV hesaplamaları gerekirken, hesaplamaları durumunda ve bununla birlikte KDV miktar ya da tutar hatası yapılarak, olması gereken tutardan daha yüksek KDV'ni fatura ya da benzeri belgelerde göstermeleri durumunda ilgili KDV'nin tamamını (belgelerde hatalı gösterdikleri tutarlar dahil) dönem KDV beyannamelerine dahil etmeleri gerekmektedir. Böyle bir düzenleme getirilmesinin amacı, KDV mükelleflerinin, KDV adı altında elde ettikleri haksız (fazla) tutarları gerçek kişinin ya da işletme tüzel kişiliğinin mal varlıklarına haksız eklemelerini önlemektir (Aygün ve Aslan, 2004: 110). Yani faturada KDV'nin 180 TL yerine yanlışlıkla 280 TL olarak yer alması durumunda dönem KDV beyannamesinde bu tutarın hesaplanan KDV kısmında 280 TL olarak yer alması sağlanmalıdır. Eğer 180 TL olursa bu durumda 100 TL işletme haksız kazanç elde etmiş olacaktır. Böylece satıcı açısından KDV ne kadar tahsil edilirse tamamı hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Fazla ve Yersiz KDV'yi yüklenen

mükellefte fazladan ödediği KDV'yi indirim olarak dikkate alacak ve böylece taraflar açısından sorun çözülmüş olacaktır.

Ancak Devreden KDV'nin olması nedeniyle fazla ödenen KDV'nin yüklenici tarafından iade istenmesi de mümkündür. Kanunun 8/2 fıkrasında fazla ve yersiz yüklenilen KDV'den doğan "İade hakkı" Ocak 2004 öncesi, sadece indirim hakkına sahip olmayanlara verilmekteydi. Bu konuda 3065 sayılı yasanın 8/2 fıkrasının son cümlesinde, 02.01.2004 tarihinde 5035 sayılı kanun ile yapılan değişiklik ile fazla ve yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlar yanında indirim hakkına sahip olanlara da iadesine imkan tanınmıştır.

- Fazla ve yersiz ödenen KDV'nin indirim hakkına sahip olanlara iadesinin şartları: 28.02.2004 tarihinde yayınlanan 91 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığınca, fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olanlara nakden ve mahsuben iadesinin aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre yerine getirilmesi gerektiği belirlenmiştir. Buna göre;

- İade talebinin yapılma zamanı ve şekli: İade talebi en erken, fazla veya yersiz ödenen verginin indirim konusu yapıldığı dönemde yapılabilecektir. Verginin fazla veya yersiz mahiyette olduğunun daha sonra fark edilmesi veya ortaya çıkması halinde de iade talep edilebilecektir. Fazla ve yersiz ödenen KDV'nin, iade talep edilebilmesi için fazla veya yersiz ödenen KDV'nin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki dönem beyannamelerinin tamamında "Sonraki Dönemlere Devreden KDV" bulunması gerekmektedir. Herhangi bir dönemde devreden KDV olmaması halinde fazla veya yersiz ödenen verginin iadesi söz konusu olamayacaktır.

Bütün dönemlerde devreden vergi bulunması halinde devreden vergi tutarları ile fazla veya yersiz ödenen vergi tutarının mukayesesi yapılacaktır. Bu mukayese sonunda:

-Devreden vergi tutarları bütün dönemlerde fazla veya yersiz ödenen vergiden fazla ise fazla veya yersiz ödenen verginin tamamı iade olarak talep edilebilecektir.

-Devreden vergi tutarları bir veya bir kaç dönemde fazla veya yersiz ödenen vergi tutarından küçükse, en küçük olan devreden vergi tutarı kadar iade talep edilebilecektir.

-Fazla veya yersiz ödenen vergi iade hakkı doğuran "diğer" işlemlerle ilgili ise bu işlemlerle ilgili iade hesaplarına dahil edilmeyecektir. İade, bu bölümde düzenlendiği şekilde yapılacaktır. Aradaki

dönemlerde iade hakkı doğuran diğer işlemlerle ilgili iade hesabına dahil edilmişse, dahil edilen kısım bu bölüme göre yapılacak iade hesabında dikkate alınmayacaktır.

- Fazla ve Yersiz KDV'ye Muhatap Olanların KDV Mükellefiyetinin Olmaması veya Olsa Bile İndirim Hakkı Tanınmayan İşlemlerle İlgili Olması

Durumu: Bu durumda verginin iadesi 23 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

Buna göre; 3065 sayılı Kanunun 8/2. maddesinde yapılan değişiklik ile vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı halde vergi uygulanması veya yanlışlıkla olması gerekenden daha fazla vergi hesaplanması halinde yersiz olarak uygulanan bu vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

Sözü edilen 8/2. madde hükmüne göre; yersiz veya fazla hesaplanan vergilerin mükellefleri tarafından vergi dairesine yatırılması gerekmektedir. Bu şekilde fazla ödenen vergileri yüklenen kişilerin KDV mükellefi olması halinde bu vergileri vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergilerinden indirebilmeleri mümkün olduğundan, vergi dairesince bir iade işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır. 3297 Sayılı Kanunla sözü edilen 8/2. madde hükmünde yapılan değişiklik ile yersiz veya fazla olarak uygulanan vergilerin sadece indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda imkan getirilmiştir.

Değişiklik hükmünde yer alan yetkiye dayanılarak yersiz veya fazla olarak ödenen vergilerin iadesi konusunda aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

Yersiz veya fazla olarak uygulanan vergilerin iadesi için bu vergilere muhatap olanlar ile bu işleri yapan mükellefin birlikte vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Yersiz veya fazla uygulanan vergilere, muhatap olanların indirim hakkına sahip olmadıklarını tespiti halinde bu vergiler Vergi Usul Kanununun hükümleri uyarınca bunlara verilmek üzere mükellefe iade edilecektir.

Öte yandan, ithalat sırasında fazla uygulanan vergiler ise 3297 sayılı Kanunun 14. maddesi ile 3065 sayılı Kanunun 48. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre, indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır.

Örnek: A İşletmesi B işletmesinden Mayıs ayında 25.000 YTL KDV hariç bedelle, bedeli banka hesabından ödenmek üzere mal almıştır. Bu işlemde KDV % 8 olarak uygulanması gerekirken, B işletmesi tarafından yanlışlıkla % 18 olarak uygulanmıştır. Bu işlem A İşletmesince şöyle kayıtlanmıştır;

153. TİCARİ MALLAR	25.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	4.500,00	
102. BANKALAR		29.500,00
Mal Alış		

Fazla yüklenilen KDV tutarı = 4.500 – 2.000 = 2.500 YTL

A İşletmesi bu durumun farkına Eylül ayında varmıştır. Fazla veya yersiz ödenen KDV'nin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki dönem beyannamelerinin tamamında Devreden KDV bulunmaktadır. Eğer bu ara dönemlerin herhangi birinde Devreden KDV olmasaydı iade söz konusu olamayacaktı.

Devreden KDV tutarları bütün dönemlerde fazla veya yersiz ödenen vergiden fazla olması durumunda ise yukarıda yer alan yasal düzenlemeler nedeniyle fazla veya yersiz ödenen verginin tamamı iade olarak talep edilebilecektir. Eğer Devreden KDV tutarları bir veya bir kaç dönemde fazla veya yersiz ödenen vergi tutarından küçükse, en küçük olan devreden vergi tutarı kadar iade talep edilebilecektir.

A İşletmesinin iade talebinde bulunma kaydı;

136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	2.500,00	
02. Vergi İdaresinden Fazla Ödenen KDV Alacağı		
190. DEVREDEN KDV		2.500,00
Mal Alış		
100. KASA	2.500,00	
136. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
02. Vergi İd. Fazla Ödenen KDV Alacağı		
Nakden İade Alış		2.500,00

II.3.4. KDV Mahsup ve Nakden İade İşlem Sınırları

KDV iade hakkını doğuran işlemler ve bu işlemler ile ilgili nakden ve mahsuben iade alma sınırlamaları aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak verilmiştir.

TabloII.2. KDV Mahsup ve Nakden İade Sınırları

İade Hakkı Doğuran İşlemler KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	Teminatsız ve İncelemesiz Başka Vergi Borçlarına Mahsubunda Sınır	Şirket Ort. Vergi Borçl. Mahs. İmkam	Mal ve Hizmet Temin Edilen Diğer Mük. Vergi Borçlarına Mahs. İmkamı	Mük. Ort., Mal ve Hiz. Ald. Kişilerin İthalde Alınan Verg. Ve SSK Borç. Mahsup İmkamı	İadede Tasdik Geçerli Olmadığı	YMM Rap. Olup Olmadığı
Mal ve Hizmet İhracatı, İhraç Kay. Tes.(KDVK Md. 11/1-a,c)	4.000 YTL 92 N. KDV GT)	Var-Sınırsız	Var-Sınırsız 84 N. KDV GT	Var-Sınırsız 84 N. KDV GT	Var-Sınırsız 84 N. KDV GT	Geçerli 84 No. lu KDV GT	
Türkiye'de İkamet Etm. Yap. Tes. ve Bavul Tic. (KDVK Md. 11/1-b)	4.000 YTL 92 N. KDV GT	Var-Sınırsız	Var-Sınırsız 84 N. KDV GT	Var-Sınırsız 84 N. KDV GT	Var-Sınırsız 84 N. KDV GT	Geçerli 84 N. KDV GT	
Yab.Taşl.Fuar,Sergi ve Pan. Kat. Ned. Yap.İade(KDVK Md. 11/1-b)	1.000 YTL 90 N. KDV GT	-	-	-	-	Geçersiz	
Araçlar,Petrol Arama ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna (KDVK Md. 13/a, c, d)	200 YTL (92 N. KDV GT)	Var-Sınırsız (82 N. KDV GT)	Var-Sınırsız (82 N. KDV GT)	Var-Sınırsız (84 N. KDV GT)	Var-Sınırsız 82 ve 83 N. KDV Tebliğleri)	13/a ve 13/d için Geçerli 13/c için Geçersiz	
Liman ve Hava Meyd.Yap.Hiz. (KDVK Md. 13/b)	4.000 YTL 93 N.KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Geçerli 93 N. KDV GT	
Altın,Gümüş, Platin Arama İşl. ve Zeng. Faal. İstisna (KDVK Md. 13/c)	4.000 YTL 93 N.KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Geçerli 93 N. KDV GT	
Liman ve Hava Meyd.İnşaatı, Yeni. ve Geniş. İlişkin İstisna (KDVK Md. 13/e)	4.000 YTL 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Geçerli 93 N. KDV GT	
Ulusal Güv. Amaçlı Tes. Ve Hizm. İst. KDVK Md. 13/f	4.000 YTL 93N.KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Var-Sınırsız 93 N. KDV GT	Geçerli 93 N. KDV GT	
Transit Taşımacılık	1.000 YTL 92 N. KDV GT	Var-Sınırsız 82 N. KDV GT	Var-Sınırsız 82 N. KDV GT	Var-Sınırsız 84 N. KDV GT	Var-Sınırsız 82 ve 83 N. KDV Tebliğleri	Geçerli	
Diplomatik İstisnalar	200 YTL (92 N. KDV GT)	Var-Sınırsız (82 N. KDV GT)	Var-Sınırsız (82 N. KDV GT)	Var-Sınırsız (84 N. KDV GT)	Var-Sınırsız (82 ve 83 N. KDV Tebliğleri)	15/1-a-için geçersiz 15/1-b-için geçerli	
29/2 İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler	4.000 YTL 99 N. KDV Tebliğleri	Var 4.000 YTL kadar Tem.sız - İnc.siz. aşan kısım Banka Tem. Mekt. veya inc. Rap. veya YMM Raporu Karş.99 GT	Var 4.000 YTL'ye kadar Tem.sız - İnc.siz. aşan kısım Banka Tem. Mekt.veya inc. Rap. veya YMM Raporu Karş.99 GT	Var 4.000 YTL'ye kadar Tem.sız - İnc.siz. aşan kısım Banka Tem. Mekt.veya inc. Rap. veya YMM Raporu Karş.99 GT	Var 4.000 YTL'ye kadar Tem.sız - İnc.siz. aşan kısım Banka Tem. Mekt.veya inc. Rap. veya YMM Raporu Karş.99 GT	Geçerli 74 N. KDV GT	
Hurda Tesl. (Sadece İst.Vazgeçen Mük.İçin) (KDVK Md. 9/1) ve Bakır Ürün.Tev. Uyg.	2.000 YTL 86-92N.KDV GT	Var-Sınırsız 58 N. KDV GT	Var-Sınırsız 86 N. KDV GT	Var-Sınırsız 86 N. KDV GT	Var-Sınırsız 86 N. KDV GT	Geçerli 58 N. KDV GT	
Fason İş Bedelleri	Nakit İade yok 72 N. KDV GT	Çalış.GV St.ve SSK prim borçl. sınırsız Kendinin diğer vergi borçl. 2.000TL. 81,92,93,95 N. KDV GT	Yok	Yok	Sadece Kendi SSK Borçları İçin Var 93 N. KDV GT	2.000 YTL'yi aşan kısmın sadece diğer kendi vergi borçl. mahsuben iadesinde geçerli 81,92,95 N. KDV GT	
91 N. KDV GT Kaps. Yapılan Tevkifat	Mikt.bakılmaksızın banka tem. Mekt. veya inc. raporu	Var. 1.000 YTL 95 N. KDV Tebliği	Sadece yapım işl. var 95 N. KDV GT	Sadece yapım işl. var 95 N. KDV GT	Sadece yapım işl. var 95 N. KDV GT	Sadece yapım işl. doğan nakden ve mahs. iadelerde geçerli 95 ve 96 N. KDV GT	
Fazla ve yersiz ödenen vergilerin iadesi KDVK md. 8/2	4.000 YTL 91 N. KDV GT	Var-Sınırsız 91 N. KDV GT	Yok	Yok	Yok	Geçerli 91 N. KDV GT	
KDVK Geçici 22. M.(İzmir Üniversiade Oyunları)	4.000 YTL 96 Seri N. KDV GT	Var-Sınırsız 96 Seri N. KDV GT	Var-Sınırsız 96 Seri N. KDV GT	Var-Sınırsız 96 Seri N. KDV GT	Var-Sınırsız 96 Seri N. KDV GT	Var-Sınırsız 96 Seri N. KDV GT	
96 N. KDV GT Kapsamında İşgücü Hizmetlerinden Yapılan Tevkifat			Tevkifat nedeniyle doğan KDV'nin nakden ve mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece banka teminat mektubu veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilmektedir.				

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/033.htm>, 17.05.2007.

101 Seri No'lu KDV GT ile indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade alacaklarının mükelleflerin kendi elektrik ve doğalgaz borçlarına mahsubu da mümkün hale getirilmiştir.

99 Seri No'lu KDV GT'nde belirtildiği üzere, KDV Kanununun 29. maddesinde 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle; indirimli orana tabi işlemler dolayısıyla yüklenen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden ya da mahsuben iadesi imkanı getirilmiştir. Bu tutar 102 Seri No'lu KDV GT ile 10.800 YTL olarak belirlenmiştir. Her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılabacaktır.

II.4. Diğer Özellikli Durumlarda KDV ve Muhasebeleştirilmesi

Bu kısımda; binek otolarda KDV, şirket ortaklarına verilen ödünç para verme işlemlerinde KDV, mal iadelerinde KDV, iskonto işlemlerinde KDV, dönem sonlarında yapılan teslimlerde faturanın sonraki dönem kesilmesinde KDV, geçmiş dönem kesilip de yeni dönem işletmenin eline geçen faturalarda yer alan KDV, kat karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması, kur farklarında KDV gibi özellikli durumlar incelenecektir.

II.4.1. Binek Otolarda KDV

Motorlu Taşıtlar Vergisinin 2. maddesinde taşıtlar tarif edilmiş ancak binek oto açıkça belirtilmemiştir. Aynı yasal düzenlemede ise otomobil şöyle tanımlanmıştır:

“Yapılış itibariyle şoföründen başka, oturmaları şartıyla, en çok 7 yolcu alabilen, insan taşımak için imal edilmiş olan ve bu maksatla kullanılan, yerle temas halinde 3 veya 4 tekerleği bulunan motorlu taşıtlardır. (StatiOn- Wagon, Ranch-Wagon ve benzerleri bu sınıfa dahildir)”.

Bununla birlikte ÖTV kanununa ek II sayılı listede belirtildiği üzere otobüs, minibüs, midibüs dışında, şunlarda binek oto kapsamında sayılmaktadır; “station vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., (para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar. [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]”

Binek otomobillerinde farklı durumlara göre farklı KDV oranları uygulanması uygulayıcıları sık sık tereddüde düşürmektedir. 3065 sayılı KDV Kanunu’na göre, binek otomobillerinin tesliminde (satışında) aşağıda belirtilen farklı KDV oranları uygulanmaktadır (www.apakymm.com, 29.06.2006).

1. Kullanılmamış (sıfır) otomobil tesliminde KDV oranı **%18**’dir.
2. Kullanılmış ya da sıfır olup olmadığına veya yaşına bakılmaksızın yurt dışından otomobil ithali **%18** oranında KDV’ye tabidir.
 3. Kullanılmış (ikinci el) binek otomobili;
 - Özel kişilerden alınırsa vergiye tabi değildir.
 - KDV mükellefi olmayan (vakıf veya dernek gibi) kuruluşlardan alınırsa yine vergiye tabi değildir.
 - KDV mükellefi olan firmaların aktifine kayıtlı ise **%1** KDV’ye tabidir.
 - Oto galerilerinden alınırsa **%1** KDV’ye tabidir.
 - Oto galericisi, satıcı ile alıcı arasında aracılık yapıyorsa satış işlemi KDV’ye tabi değildir, ancak komisyon **%18** KDV’ye tabidir.
 - Trafikte kaydı silinerek hurdaya ayrılmış olsa dahi, hurda işletmecilerince parçalanmadan satışı **%1** KDV’ye tabidir.
 - Hurda işletmecilerince parçalanarak satışı KDV’den istisnadır.
4. 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na göre; sadece finansal kiralamaya konu binek otomobillerinin finansal kiralama şirketlerine veya finansal kiralama şirketlerince teslimi veya kiralanması

işlemlerinde, kullanılmış binek otomobilleri için % 1, kullanılmamış (sıfır) binek otomobiller için ise % 18 vergi oranı uygulanır.

KDVK 30/b bendine göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar uyarınca faaliyetleri; kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik işletmeciliği yapılması, sürücü kursları veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Ancak binek oto işletme amacı olmayan işletmelerin satın aldıkları binek otolara ödedikleri KDV indirilemeyecektir. Alınan binek otonun ilk ya da ikinci el olması fark etmez. Zaten eğer ikinci el binek oto alımı, vergi mükellefi olmayan kişilerden yapılıyorsa alım gider pusulası ile yapılırken KDV söz konusu olmayacaktır (www.maliyepostasi.com.tr, 31.07.2006). Ayrıca binek otonun değerini artırıcı harcamalarda ilk iktisap gibi kabul edileceğinden söz konusu harcamalara ilişkin yüklenilen KDV'ni de indirimi mümkün değildir (Keskin, 2003: 141).

Yukarıda da belirtildiği üzere şu andaki yasal mevzuatlar kapsamında, işletmeler satın aldıkları ve aktife kayıtladıkları binek otomobillerin alımı sırasında ödemiş oldukları KDV'ni indirim konusu yapamamaktadırlar. İndirim konusu yapmadıkları KDV'ni otomobilin maliyetine mi ekleyecekleri yoksa doğrudan gider mi yazılacağı konusu da uygulayıcıları tereddüde düşürmektedir.

KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'ni indirecekleri belirtilmiştir. KDV Kanunu'nun 58'inci maddesiyle de mükellefçe

indirilebilecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınamayacağı düzenlenmiştir. Ancak KDV gider yazılamaması yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere indirim mekanizmasının işlemesi şartına bağlıdır. İndirilemeyecek KDV'nin durumu ile ilgili açık bir yasa maddesi yoktur. VUK'nun 269. maddesinde taşıtların gayrimenkul olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. VUK'nun 270. maddesinde ise, gayrimenkuller ile ilgili noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellef serbesttir denilmiştir. Bu yasal düzenlemede KDV'den bahsedilmemiştir. Çünkü istisnai bir durum söz konusudur. KDV indirim mekanizmasına sahiptir. Dolayısıyla 270. maddede yer almaması bir eksiklik olarak görülmemelidir. VUK'nun 3. maddesinde; vergi kanunları lafzı ve ruhu ile bir hüküm ifade ettiği belirtilmektedir. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır demektir. Bu konuda açık bir hüküm olmadığına göre, kanunun ruhuna, amacına, diğer maddelerle olan bağlantısına ve emsali durumlara bakmak gerekecektir. İndirimi kabul edilmeyen ve mükellefin üzerinde kalan KDV'nin emlak alım vergisi veya taşıt alım vergisinden bir farkı yoktur. Bu vergiler alım sırasında ödenen birer dolaylı vergidir (Şahin, 2001: 232). Taşıt alım vergisini maliyete alma veya doğrudan gider yazma konusunda mükellefe serbestlik tanınmasından hareketle indirilemeyecek KDV'nin de gider ya da maliyete eklenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Nitekim Maliye Bakanlığının bu yönde özgelere de mevcuttur. Maliye Bakanlığı'nın 20.06.2000 tarihli 29609 sayılı ve 13.04.2000 tarihli 16814 sayılı özgelere, özetle KDVK 30/b uyarınca binek otomobillerine ait indirilemeyen KDV'nin doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesinde kanunen bir

sakınca bulunmadığı yönünde görüşü mevcuttur. Bununla birlikte 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde indirimine imkan tanınmayan KDV'nin gider ya da maliyet hesaplarına kaydedilebileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda binek otomobillerine ait indirilemeyen KDV mükelleflerce doğrudan gider yazılabileceği gibi, maliyete de intikal ettirilebilir. Bu konuda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır (Kırıktaş, 2005: 111). Bununla birlikte başlangıçta indirilmesi mümkün olmadığı halde indirim olarak dikkate alınma durumu var ise aynı ay içinde ters kayıtla düzeltilmesi gerekir. Eğer indirim yapılmış ise bu durumda düzeltme beyannamesi ile düzeltilmesi gerekmektedir (Arpaç, 2003: 182).

Binek otomobillerinin alışlarında ödenen KDV'nin indirilmeyeceğine ilişkin düzenlemenin gerekçesi olarak kanun koyucu özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketimin teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesi hususunu öngörmüştür (www.apakymm.com, 29.06.2006). Gerekçeden de anlaşılacağı üzere binek otomobillerin işletmede kullanımına kısıtlama getirilmek istenmektedir.

Her şeyden önce indirilemeyen KDV'nin gider ya da maliyete eklenmesi uygulama da tekdüzeni sağlamamaktadır. Tekdüzeni sağlamak, mükelleflerin tereddüde düşmelerini önlemek ve ayrıca aşağıda sıralanan bazı haklı nedenlerden dolayı da binek otomobillerinin alımında ödenen KDV'ne indirim hakkı tanınmalıdır. Bu konudaki gerekçeler aşağıda sıralanmıştır (www.apakymm.com, 30.06.2006);

- Binek oto satışı sırasında satıcı alıcıdan hesapladığı KDV'ni tahsil etmekte ve hesapladığı KDV'yi beyan etmektedir. Alıcı satın almış olduğu binek otomobilini işletme dahilinde kullanmaktadır. Alıcının alış sırasında ödediği KDV'ni indirim konusu yapamaması KDV'nin indirim ilkesine uymamaktadır.

- Binek oto işletmenin aktifine kayıtlanmaktadır. İleri dönemlerde ilgili otonun satılması halinde KDV hesaplanacaktır. Bu halde alımda indirim yapılmadan, hesaplanan KDV'nin tamamı beyan edilip ödenecektir. Bu durum da KDV'nin işleyişine uymamaktadır.

- İşletmenin faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan olan binek otonun yakıt, tamir, bakım vb. ilişkin KDV'lerin indirilmesi, binek otonun alımında ödenen KDV'nin indirilememesini anlamsız ve haksız kılmaktadır.

- Maliye Bakanlığı'nın binek oto alımında yüklenen KDV'nin indirimine imkan tanınmamasında yatan mantık binek otonun işletmeye danışıklı olarak sokulması ileri sürülmektedir. Bu varsayım doğru ise binek otoyaya ait tüm giderlerin reddi gerekmektedir (<http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv30.pdf>, 10.01.2007).

Örnek 1: Gıda ürünleri pazarlaması yapan A İşletmesi pazarlama faaliyetlerinde kullanılmak üzere 20.12.2006 tarihinde 3.960 YTL' sı KDV olmak üzere toplam 25.960 YTL bedelle ödemesi peşin olmak üzere binek oto satın almıştır.

254.TAŞITLAR H	25.960,00	
010. 33XX033 Plakalı Binek Oto		
102. BANKALAR		25.960,00
011. Akbank 20599 Vadesiz Mevduat		
Binek Oto Alımı		

Bu yapılan kayıta KDV maliyete eklenmiştir. Mükellef isteğe bağlı olarak KDV'yi gider olarak ta dikkate alabilirdi. Bu seçeneğin tercih edilmesi durumunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır;

254.TAŞITLAR H	22.000,00	
010. 33XX033 Plakalı Binek Oto		
760. PAZ. SATIŞ VE DAĞ. GİD.	3.960,00	
102. BANKALAR		25.960,00
011. Akbank 20599 Vadesiz Mevduat		
Binek Oto Alımı		

Örnek 2: B İşletmesi oto kiralama faaliyetinde bulunmaktadır. Ticari faaliyetine konu etmek üzere 20.12.2006 tarihinde 3.960 YTL’si KDV olmak üzere toplam 25.960 YTL’si bedelle ödemesi peşin olmak üzere binek oto satın almıştır.

254.TAŞITLAR H	22.000,00	
010. 33XX033 Plakalı Binek Oto		
191. İNDİRİLECEK KDV .	3.960,00	
102. BANKALAR		25.960,00
011. Akbank 20599 Vadesiz Mevduat		
Binek Oto Alımı		

II.4.2. Şirketlerin Ortaklarına Ödünç Para Verme İşlemlerinde KDV

5520 sayılı yeni KVK’nın Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı başlıklı 13. maddesinin 1 numaralı bendinde,

“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, **ödünç para alınması ve verilmesi**, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” Şeklinde yer alan ifadeyle, ortakların ödünç para alma ve verme işleminin, örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edileceği bildirilmektedir. Öte yandan 13. maddenin 2.bendinde ise, “ilişkili kişi” ifadesinden anlaşılması gereken şöyle açıklanmıştır: İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi

bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.

Şirketler, cari hesap yoluyla ortaklarına borç para vermeleri halinde örtülü kazanç dağıtmış duruma düşmemek ve herhangi bir yaptırımla karşılaşmamak, için “adatlandırma yöntemi” ile emsal faiz oranını esas alarak faiz hesaplamakta ve gelir olarak dikkate almaktadırlar. Bu durumda da gelir üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmaması hususunda tereddütler vardır. Keza, vergi idaresi ile Danıştay’ın da görüşlerinde uyumun olmaması, uygulayıcıları fazlasıyla tereddütte bırakmaktadır.

Maliye Bakanlığı’nın görüşü, şirketlerin ortaklarına ya da şirketle ilgisi olmayan diğer şirketlere ödünç ya da diğer bir ifadeyle borç para verme işlemine uygulanan faiz nedeniyle elde edilen gelirin KDV’ye tabi olduğu şeklindedir. Bu şekilde özetlenen bakanlığın görüşünü oluşturan özalgeler şunlardır; 24.03.1988 tarih ve 20013 sayılı, 13.12.1994 tarih ve 81791 sayılı, 20.02.1997 tarih ve 2081 sayılı özalgeleri (Erdem, 2004: 196).

Danıştay’ın son dönemlerde aldığı kararlarında, şirket ortaklarına borç para verilmesi işleminin, KDV’ye tabi olmaması gerektiği yönünde görüşleri vardır (Erdem, 2004: 197).¹³ Bununla birlikte Danıştay 9. D.’nin 28.01.2004 tarih ve E.2001/3767, K.2004/807 sayılı kararı, Dn. 9. D.’nin 23.10.1997 tarih ve E. 1996/32704, K.1997/3335 sayılı kararlarında; özetle şirketlerin, ortaklarına borç para verme işlemine uygulanan faizin KDV’ye tabi olması gerektiği konusunda görüşleri vardır (Şimşek, 2004: 50).

Şirketlerin ortaklarına borç para verme işleminin ticari bir organizasyon olmadığı açıktır. Bu şekilde gerçekleşen cari hesap yoluyla borç para verilmesi işleminde bankalar ya da diğer kurumlardan yapılan borçlanmaların unsurları olan borcun vadesi,

¹³ Dn.7. D.’nin 04.12.2001 tarih ve E.2000/6200, K.2001/3739 sayılı kararı, Dn.7. D.’nin 24.12.2001 tarih ve E.2001/4032, K.2001/4038 sayılı kararı, Dn.7. D.’nin 27.11.2001 tarih ve E.2000/6476, K.2001/3643 sayılı kararı, Dn. 9. D.’nin 09.05.2002 tarih ve E.2002/2285 sayılı kararı, Dn. 9. D.’nin 27.04.1999 tarih ve E. 1998/2338, K. 1999/1689 sayılı kararı

şartları, faiz oranı gibi temel unsurlar bulunmamaktadır (Kızılot, 2004: 195). Ortağa borç para verilmesi işleminde adetlandırma suretiyle emsal faiz hesaplanmasının temel nedeni örtülü kazanç dağıtımını yönünden bir yaptırımla karşılaşma sorununu ortadan kaldırmaktır. Bu amaçla hesaplanan faiz üzerinden KDV hesaplanması doğru değildir (Şimşek, 2004: 53). Bu işlemin finansal bir hizmet olmadığı açıktır. Bir işlemin ticari olup olmadığının tespitinde işlemin devamlılık ve gelir sağlama yönünde gerçekleşmesi ve bu niyetle yapılan işlemin ticari bir organizasyonun altında yürütülmesi gibi iki temel unsur vardır. Şirketin ortaklarına borç verilmesi işleminde süreklilik ve gelir sağlama gibi unsurlar bulunmamaktadır (Erdem, 2005: 140). KDVK’da belirtildiği üzere belirtildiği şekilde bir hizmet verilmesi söz konusu olmadığına göre, ortağa verilen borca, örtülü kazanç iddiası ile karşılaşmamak adına hesaplanan faiz üzerinden KDV hesaplanmaması doğru olacaktır (Kızılot; 2002: 47).

Örnek 1: “A” A.Ş. tüzel kişi ortaklarından %10 hisseye sahip B Ltd. Şti.’ne 01.10.2006 tarihinde, 10.000Y TL ödünç para vermiştir.

01.10.2006

132. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	10.000,00	
01. B Ltd. Şti.		
100.KASA		10.000,00
İştiraklerden B Ltd. Borç Para Verilmesi		

Dönem sonu itibariyle, borçlu B Ltd. Şirketi cari hesabına emsal faiz oranı üzerinden 500 YTL faiz tahakkuk ettirilmiştir.

31.12.2006

132. İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	590,00	
01. B Ltd. Şti.		
642. FAİZ GELİRLERİ		500,00
05. İştirak B Faiz Geliri		
391. HESAPLANAN KDV		90,00
İştiraklerden B Ltd. Hesabına Faiz Tahakkuku		

II.4.3. Mal İadelerinde KDV

Satılan malların bir kısmının ya da tamamının istenilen kalite ve nitelikte olmaması, geç teslim edilmesi vb. nedenlerle alıcı tarafından satıcıya geri iade edilmesi mümkündür. Uygulamada gerek gerçek usulde vergilendirilen mükellefler arasındaki işlemlerde, gerekse son alıcı tarafından yapılan iade işlemlerinde KDV, belge düzeni ve muhasebeleştirme konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır. Bir de farklı dönemlerde iade işlemleri söz konusu olduğunda uygulayıcıların tereddütleri daha da artmaktadır.

3065 sayılı kanunun “Matrah Ve İndirim Miktarının Değişmesi” başlıklı 35. maddesinde malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya diğer sebeplerle matrahta değişiklik gerçekleştiği 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 gerçekleştiği dönem içinde düzeltileceği, ancak iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler arasında gerçekleşen iade işlemlerinin mutlak suretle fatura ile yapılması gerekmektedir. İade için düzenlenen

faturaya, malların iade edildiğine dair bir ibare konulmalı ve iadeye konu malın alış faturasına atıfta bulunulmalıdır (Mandal, 2005: 168). 54 No’lu KDV Genel Tebliğinde, 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun uyarınca, son alıcıların malı iade edip bu mal için ödedikleri parayı geri almaları halinde satıcının ne şekilde işlem yapacağı şöyle açıklanmıştır:

"Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edilecektir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenleyecekler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alacaklardır. Gider makbuzunda iade edilen malın KDV satış bedelinden ayrı gösterilecek ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilecektir."

Buradaki "gider makbuzu" ifadesinden VUK 234. maddesinde yer alan "Gider Pusulası" anlaşılmaktadır. Bu amaçla düzenlenen gider pusulaları için stopajın söz konusu olamayacağı açıktır (www.bdodenet.com., 10.03.2007). Özetle son alıcı tarafından yapılan mal iadelerinde ise son alıcının fatura düzenleyemeyeceğinden dolayı mal iadesini alan işletmenin gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir. Zira bu durumda malı iade alan işletme tarafından düzenlenen gider pusulası, son alıcı tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Mal iadelerinde düzenlenecek belgelerde esas alınacak KDV oranı da daha önce satıcı tarafından ilk satış işlemi faturada yer alan malın o tarihte tabi olduğu KDV oranıdır. Malın satın alındığı tarih ile iade edildiği tarih arasında iadeye konu malın KDV oranında bir değişiklik olsa bile malın ilk satın alındığı tarihteki KDV oranı uygulanmalıdır. Zira Maliye Bakanlığınca verilen 25.02.1988 tarih ve 124111 sayılı özelgesinde "KDV Kanunu'nun 35. maddesinde malların iade edilmesi, "matrahta değişikliğin vuku bulunduğu hal" olarak kabul edilmektedir.

Malların iadesi halinde ilk teslimin tabi olduğu oran geçerli olacak ve karşılıklı düzeltmeler bu oran üzerinden gerçekleştirilecektir." denilmektedir. Gene Maliye Bakanlığının 16.08.2004 tarih ve 37556 sayılı özelgesinde "KDV Kanunu'nun 35.maddesinde malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan

mükellefin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukuu bulunduğu dönem içinde düzeltileceği hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, malların iade edilmesi “Matrahta değişikliğin vuku bulunduğu hal” olarak kabul edildiğinden malların iadesi halinde ilk teslimin tabi olduğu oran geçerli olacak ve karşılıklı düzeltmeler bu oran üzerinden gerçekleştirilecektir.” şeklinde görüş bildirilmiştir (Mandal, 2005: 169).

Bu yasal düzenlemeler doğrultusunda mal iadesi işlemlerinde alıcılar daha önce indirilecek KDV olarak dikkate aldıkları KDV’ni iade işlemlerde hesaplanan KDV olarak dikkate almaları gerekmektedir. Öte yandan satıcılar ise daha önce hesaplanan KDV olarak dikkate aldıkları KDV’ni iade işlemlerinde indirilecek KDV olarak dikkate almaları gerekmektedir. Alıcılar bu işlemi KDV beyannamesinin İlave Edilecek KDV başlıklı 30. satırında göstererek hesaplanan KDV’ye ilave edeceklerdir. Satıcılar ise bu işlemi KDV beyannamesinin Mal İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV başlıklı ilgili satırda göstererek KDV’ne ilave ederek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.

Örnek 1: 24.12.2006 tarihinde 1.000 YTL + % 18 KDV tutarında nakit olarak satılan mal, alıcı işletme tarafından 26.12.2006 tarihinde satıcı işletmeye iade edilmiştir. İlgili tutar nakit olarak alıcıya ödenmiştir.

Alıcı işletmenin kayıtları; 24.12.2006

153. TİCARİ MALLAR	1.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	180,00	
100. KASA		1.180,00
Mal Alış		

28.12.2006

100. KASA	1.180,00	
153. TİCARİ MALLAR		1.000,00
391. HESAPLANAN KDV		180,00
Alış İade		

1.000 YTL bedelle satılan ticari malların işletmeye maliyeti 800 YTL'dir.

Ticari mal hareketlerini aralıklı envanter yöntemine göre izleyen satıcı işletmenin kayıtları;

24.12.2006

100. KASA	1.180,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		1.000,00
391. HESAPLANAN KDV		180,00
Satış		

28.12.2006

610. SATIŞTAN İADELER	1.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	180,00	
03. Satıştan İade KDV		
100. KASA		
Satıştan İade		

Satılan malın iadesi işleminin sonraki dönem örneğin 03.01.2007 tarihinde olması durumunda muhasebenin dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurularak yapılması gereken kayıt şöyle olmalıdır;

153. TİCARİ MALLAR	800,00	
681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR	200,00	
191. İNDİRİLECEK KDV.	180,00	
03. Satıştan İade KDV		
100. KASA		1.180,00
Satıştan İade		

Kanunda satıştan sonraki hesap dönemlerinde meydana gelen iadelerin nasıl değerlendirileceği ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Ancak iade edilen malların da maliyet bedeli ile değerlendirileceği açıktır. Yeni dönem kayıtlara stok olarak alınacak tutar önceki dönemde satışın maliyeti olarak hesaplanan tutar olmalıdır. 2006 yılında satış işlemi kar hesaplamasında dikkate alınmıştır. 2006 yılında karın 200 YTL fazla çıkmasına

sebebiyet veren iptal işleminden doğan gider 2007 yılında 681.Önceki Dönem Gider Ve Zararlar hesabında izlenmelidir (Aygül ve Pol, 2002: 231).

II.4.4. İskonto Uygulamalarında KDV

İskonto, satıcı tarafından alıcıya bazen satış anında, bazen de sonradan, çeşitli nedenlerle uygulanan indirimdir. Ticari yaşamda iskontoların yapılmasıyla, satış miktarının artırılması, işletmenin mal/hizmetlerinin tanıtılması, rakip işletmelerle rekabet vb. amaçlara ulaşılması hedeflenmektedir. Satıcı tarafından alıcıya yönelik olarak yapılan iskontoların, satış iskontosu, kasa iskontosu, erken ödeme iskontosu, miktar iskontosu, yılsonu ciro iskontosu, aynı iskonto, vb. isimlerle adlandırılan farklı şekillerine rastlanılmaktadır.

KDV Kanununun “Matraha Dahil Olmayan Unsurlar” başlıklı 25. maddesinin (a) bendinde; mal ve hizmet teslimlerinde fatura ve benzeri belgelerde gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların KDV’ne tabi olmayacağı belirtilmektedir. Yasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere iskontoların KDV matrahına dahil olmaması durumu iki şarta bağlanmıştır.

- Mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin olarak satış esnasında uygulanan iskontonun fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi,

- İskonto tutarının ticari teamüle uygun olması gereğidir.

Bununla birlikte bu yasal düzenlemenin yanlış anlaşılmasından dolayı tüm iskontoların KDV’ne tabi olmayacağına dair hatalı yorumlar yapılmaktadır. Nitekim konuya ilişkin Danıştay 11. Dairesi’nin 15.05.1996 tarih ve E:1996/1370, K:1996/1927 sayılı kararı şöyledir; “KDVK’nın 25.maddesinde tanımlanan iskontodan, satıcı firmanın mal teslimi sırasında ticari teamüllerin öngördüğü koşul ve miktarda yaptığı mal satış

iskontosunun anlaşılması gerektiği, satıcı firmanın sonradan alıcı firma lehine dekontla yaptığı iskontoların bu kapsamda olmadığı” belirtilmiştir. Dolayısıyla bu açıklamadan, satış işlemi sonrasında yapılan iskontoların, KDV’ne tabi olduğu anlaşılmalıdır.

İskontoların KDV matrahına dahil olmamasını belirleyen ikinci şart ise iskonto tutarının ticari teamülle uygun olmasıdır. Yani malın satış fiyatı üzerinden ticari teamüle uygun olmayan iskonto sonrası bedel üzerinden KDV hesaplanması doğru bir uygulama olmamaktadır. Bununla birlikte ticari teamül sınırının açıkça belirtilmemiş olması gene uygulamada tereddütlere yol açan başka bir husustur.

Satış esnasında gerçekleşen iskontoların satış faturasında gösterilmesi ve iskonto düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Satış işlemi sonrasında türlü nedenlerle gerçekleşen iskonto işlemlerinin ise belgelendirilmesi gerekmektedir. İskontoyu uygulayan satıcı firma iskonto işlemini alıcı işletmeye dekont ile bildirmelidir. Alıcı işletme de bu dekonta karşılık lehine iskonto uygulayan satıcı işletmeye yönelik fatura düzenlemesi gerekmektedir. İskonto işlemlerinde alıcılar tarafından düzenlenecek belgeler, alıcının gerçek usulde vergilendirilen mükellef, basit usulde vergilendirilen mükellef ya da nihai alıcı olmasına göre değişmektedir.

Alıcının gerçek usulde vergilendirilen mükellef olması halinde alıcı, lehine uygulanan iskonto tutarı ile iskonto tutarı üzerinden hesaplanan KDV’ni, KDVK 34.madde gereği ayrı göstermek suretiyle fatura ile belgelendirecektir. Burada satıcının alıcıya uyguladığı iskonto bir hizmet olarak düşünülmemeli, yapılan işlemin özünde bir fiyat düzeltmesi olduğu bilinmelidir. Böylece iskonto düzeltme gereği uygulanacak KDV oranı ilgili mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranıdır (Akmaz, 2006: 108). Eğer bu işlem, satıcı tarafından sağlanan bir hizmet ifası kabul edilseydi uygulanacak KDV oranı, genel KDV oranı olurdu.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, 3065 sayılı KDVK'nun 4842 sayılı yasa ile değişik 17/4-a maddesi ile düzenlendiği üzere teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Bu mükelleflerin mal ve hizmet alışları KDV'ne tabidir. Ancak alışlarında ödedikleri KDV'ni iadesi mümkün değildir, ödedikleri KDV'ni gider veya maliyet olarak dikkate almaktadırlar.

Öte yandan basit usule tabi mükelleflerin sonradan erken ödeme, ciro primi vb. nedenlerle satıcılardan iskonto sağlamaları durumunda iskonto tutarı ve iskonto tutarına ait KDV'ni toplam tutar olarak fatura ederler, KDV'yi ayrıca göstermezler (Akmaz, 2006: 110). Satıcı ilgili faturadaki KDV tutarını iç yüzde uygulayarak hesaplar ve kayıtlarında indirilecek KDV olarak dikkate alır.

Satıcı tarafından satış sonrasında uygulanan iskontodan yararlananın son alıcı olması halinde satıcı tarafından gider pusulası düzenlenmesi ve gider pusulasında KDV'nin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir (Akmaz, 2006: 111). Belge düzenlenmesi gereken iskonto işleminin bir fiyat düzeltmesi olduğu hatırlandığında, bir hizmet ifası söz konusu olmadığından gider pusulasında gelir vergisi tevkifatı yapılması da söz konusu değildir.

Ticari yaşamda karşılaşılabilen iskonto türlerinin KDV karşısındaki durumu aşağıda incelenmiştir.

- **Satış İşlemi Sırasında Gerçekleşen İskontolar Karşısında KDV:** 3065 sayılı KDV Kanununun 25/a bendinde; teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontoların KDV matrahına dahil olmadığı düzenlenmiştir. Dolayısıyla satış işlemi esnasında gerçekleşen iskontolar için KDV hesaplanmamalıdır.

- **Aynı İskontolarda KDV:** KDV Kanunu'nun "Teslim Sayılan Haller" başlıklı 3/a maddesinde; Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi

işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi işlemi teslim olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla bedelsiz mal teslimi şeklinde gerçekleştirilen aynı iskontolar KDV'ne tabidir. Bu yolla gerçekleştirilen aynı iskontoların matrahı ise KDV Kanununun 27. maddesi uyarınca bedelsiz olarak verilen malların emsal bedelidir (Yüksel, 2003: 125).

İskonto şeklinde bedelsiz olarak verilen malların emsal bedellerinin KDV matrahından indirilmesi mümkün değildir, KDV'nin iskonto olarak verilen malların emsal bedeli de dahil olmak üzere toplam satış bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir (Şimşek, 2001: 54)

Aynı iskontonun bedelsiz mal verilmesi şeklinde değil de, bedelden indirim şeklinde yapılması, faturada ayrıca gösterilmesi ve yapılan iskonto miktarının ticari teamüllere de uygun olması şartıyla Kanun'un 35/a maddesine göre iskonto bedeli KDV matrahına dahil edilmeyecektir. Örneğin; 10 birim malın yanında 1 birim malın da bedelsiz verilmesi söz konusuysa ve faturada 11 birim malın bedelinin yanında, bedelsiz verilmesi öngörülen 1 birim malın bedelinin iskonto olarak gösterilmesi halinde iskonto olarak uygulanan 1 birim mal KDV matrahına dahil edilmeyecektir. Bu durumda KDV 10 birim mal üzerinden hesaplanacaktır (www.vergidegundem, 20.07.2006).

- Erken Ödeme Nedeniyle Yapılan İskontolarda KDV: Alıcının satıcıya borçlu olduğu tutarı zamanından önce ödemesi sebebiyle satıcı tarafından alıcıya yapılan iskontolara taksitli satışlarda rastlanılmaktadır. Alıcının mal bedelini kararlaştırılan vadeden önce ödemesi halinde ilk mal alış işlemi sırasında satıcı tarafından düzenlenen belgede gösterilen tutar ve KDV'sinde değişim meydana gelmektedir. Dolayısıyla erken ödeme nedeniyle yapılan iskontoların, KDV matrahında ve belirlenen KDV tutarında bir düzeltmeyi gerektirmesi nedeniyle bu işlemin Kanun'un 35.maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir (Kızılot, 1998: 1890-1891). Bu amaçla KDV matrahında

meydana gelen değişiklik bir hizmet ifası değil, yukarıda açıklandığı üzere bir düzeltme işlemidir. Alıcının gerçek usulde verginin mükellefi olması halinde yukarıda “İskonto Uygulamasında Belge Düzeni” bölümünde ayrıntılı açıklandığı üzere alıcı tarafından fatura düzenlenmesi, faturada ilk faturaya atıfta bulunulacak bir şerhe yer verilmesi ve iskonto tutar ile KDV’nin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir (Erdem, 2005: 158). Bu durumda alıcı ilgili KDV’yi bu sefer hesaplanan KDV olarak dikkate alırken satıcı ise ilgili KDV’yi indirilecek KDV olarak dikkate alması gerekmektedir. Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı’nın 16.08.2004 tarih ve 37556 sayılı özelgesinde de bu yönde görüş verilmiştir. Özelgede özetle “Eczanelerin borçlarını erken ödemeleri buna bağlı olarak da faiz iadesinden yararlanmaları halinde, iade edilen faize karşılık gelen KDV’nin KDV Kanununun 35. maddesi kapsamında değerlendirilmesi ve değişikliğin vuku bulduğu dönemde ecza deposu tarafından ilk teslimin tabi olduğu oran üzerinden indirim konusu yapılması, eczane tarafından ise hasılatın KDV olarak beyan edilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirilmiştir.

Alıcının basit usulde vergi mükellefi olması halinde gene yukarıda “İskonto Uygulamasında Belge Düzeni” bölümünde ayrıntılı açıklandığı üzere alıcı tarafından fatura düzenlenmesi ancak iskonto tutarının KDV’si ile birlikte topluca gösterilmesi gerekmektedir. Bu durumda alıcı işletme ilgili KDV’yi gider veya maliyet olarak dikkate alırken, satıcı işletme iskonto KDV’ni indirilecek KDV olarak dikkate alacaktır.

Eğer erken ödeme nedeniyle iskonto uygulananın son alıcı olması halinde satıcı tarafından alıcıya erken ödeme nedeniyle uygulanan iskonto tutarı için gider pusulası düzenlenmesi ve KDV’sini ayrıca göstermesi gerekmektedir. Bu şekilde tahsilinden iskonto uygulanması nedeniyle vazgeçilen kısım ve KDV’nin alıcıya iade edilmesi gerekir. Satıcı

ise alıcıya uyguladığı iskonto tutarını satış iskontosu diye kayıtlarına alırken ilgili iskonto KDV'sini indirilecek KDV olarak dikkate alınmalıdır.

- Ciro Primleri: Satıcı firmalar tarafından alıcılara yönelik yılsonlarında ya da belli bir ciro aşıldığında prim uygulanması, bir başka deyişle iskonto uygulanması söz konusu olabilmektedir. 26 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin L/1 bölümünde satışa bağlı gerçekleşen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen, ticari teamüllere göre uygulanan iskontoların 25/a maddesi hükmüne göre KDV matrahına dahil olmayacağı açıklanmıştır. Aynı tebliğin "Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında İskontolarda Durum" başlıklı L/2 bölümünde konuya ilişkin şöyle açıklama yapılmıştır; "Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise KDV'ne tabi olacaktır. Zira bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın ya da çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki), ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve KDV Kanununun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır."

Bu açıklamalar altında satıştan sonraki zamanda gerek yılsonu gerekse yılsonu beklenmeksizin belli bir miktar ya da tutara ulaşan alıcılara uygulanan iskontolar, "hizmet" kapsamında değerlendirilerek KDV'ne tabi olacaktır (Yüksel, 2003: 128).

Maliye Bakanlığı'nın ciro primi adı altında yapılan iskontoların "hizmet" olarak kabul edilmesi ve KDV'ne tabi olacağı görüşüne karşın Danıştay'ın bu konuda farklı görüşü vardır. Danıştay 11.Dairesinin verdiği kararın¹⁴ özeti şöyledir; "Belli bir ciro aşılması halinde uygulanan iskontonun malın satışı ya da satış miktarı ile ilgili olması nedeniyle hizmet veya prim kapsamında KDV'ye tabi olması mümkün değildir." Maliye Bakanlığı'nın ve Danıştay'ın konuyla ilgili farklı görüşlere sahip olmasına rağmen, Maliye, ciro primlerini, satışı artırmak amacıyla verilen üstün performansın, dolayısıyla da bir hizmetin bedeli olarak değerlendirmekte ve KDV'ne tabi hizmet olarak yorumlayıp uygulamaktadır (www.vergidegundem, 20.07.2006).

Örnek 1: Bilgisayar ticareti ile uğraşan ve bölgesel bayi olarak faaliyet gösteren hem toptan hem de perakende satış yapan A firması, 10 adet bilgisayarı birim satış fiyatı 550 YTL üzerinden, adet başı 50 YTL iskonto uygulayarak B firmasına senet karşılığı satmıştır.

Bu teslim işleminde uygulanan iskontonun KDVK 24/a uyarınca, fatura üzerinde gösterilmesi ve ticari teamüllere uygun olması nedeniyle KDV matrahına dahil edilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle işlemde KDV matrahı 5.000 YTL olacaktır. Fatura bilgileri ise şöyle olmalıdır;

Toplam mal bedeli	=	5.500
İskonto	=	(500)
KDV Matrahı	=	5.000
KDV (%18)	=	900
Toplam Tutar	=	5.900

¹⁴ 15.05.1996 tarih ve E.1996/1370, K:1996/1927 sayılı

A firmasının kaydı;

121. ALACAK SENETLERİ	5.900,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		5.000,00
391. HESAPLANAN KDV		900,00
Satış		

B firmasının kaydı;

153. TİCARİ MALLAR	5.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	900,00	
321. BORÇ SENETLERİ		5.900,00
Alış		

Hem iskonto uygulayan satıcı, hem de iskonto elde eden alıcının kayıtlarında, satış esnasında gerçekleşen ve faturada gösterilen iskonto işlemi yer almamaktadır.

Örnek 2: A firması 10.06.2006 tarihinde peşin bedeli 20.000 YTL + % 18 KDV olan üretim makinesini, B firmasına 4 ay vadeli olarak 24.000 YTL+ % 18 KDV satmıştır.

A firmasının kaydı; 10.06.2006

120. ALICILAR	28.320,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		24.000,00
391. HESAPLANAN KDV		4.320,00
Satış		

B firmasının kaydı; 10.06.2006

253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	24.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV.	4.320,00	
320. SATICILAR		28.320,00
Alış		

B firması vade dolmasına 2 ay kala 10.08.2006 tarihinde erken ödeme yapmıştır. A firması tarafından erken ödeme nedeniyle alıcıya 2.000 YTL iskonto uygulanmıştır. B firması tarafından A firmasına yönelik 2.000 YTL + 360 KDV tutarlı fatura kesilmiştir.

A firmasının kaydı; 10.08.2006

611. SATIŞ İSKONTOLARI	2.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	360,00	
120. ALICILAR		2.360,00
Erken tahsilât iskontosu		

B firmasının kaydı; 10.08.2006

320. SATICILAR	2.360,00	
253. TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		2.000,00
391. HESAPLANAN KDV.		360,00
Erken ödeme iskontosu		

Eğer burada alıma konu bir üretim makinesi değil de 15. STOKLAR grubuna dahil bir stok unsuru olsaydı alacaklanacak hesap, alınan malların halen stokta durması düşünüldüğünde ilgili stok hesabı olması gerekirdi. İlgili stokun bu sürede satıldığı düşünüldüğünde ise 602. DİĞER GELİRLER Hesabının kullanılması daha uygun olacaktır.

Örnek 3: A firması 31.12.2006 tarihinde dönemde yüksek miktarda alım yapan B firmasına yönelik 700 YTL tutarında ciro primi uygulamıştır. Durum dekont ile B firmasına bildirilmiştir. B firması tarafından 700 YTL+ 126 KDV tutarında fatura düzenlenerek A firmasına gönderilmiştir. A firmasının B firmasından alacağı 31.12.2006 itibariyle bulunmamaktadır. A firması 826 YTL ödemeyi 10.01.2007 tarihinde kendi bankadaki hesabından, B firmasının bankadaki hesabına EFT yoluyla yapmıştır.

A firmasının kayıtları; 31.12.2006

611. SATIŞ İSKONTOLARI	700,00		
191. İNDİRİLECEK KDV	126,00		
327. DİĞER TİCARİ BORÇLAR		826,00	
Alıcıya Ciro Primi Uygulanması			

10.01.2007

327. DİĞER TİCARİ BORÇLAR	826,00		
102. BANKALAR		826,00	
Ciro Primi Ödemesi			

B firmasının kayıtları; 31.12.2006

127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	826,00		
602. DİĞER GELİRLER		700,00	
391. HESAPLANAN KDV.		126,00	
Ciro Primi Elde Edilmesi			

10.01.2007

102. BANKALAR	826,00		
127. DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		826,00	
Ciro Primi Tahsilatı			

Örnek 4: A firması B firmasına 20.10.2006 tarihinde adedi 600 YTL + % 18 KDV üzerinden 5 adet bilgisayar satmıştır. Bedeli nakit alınmıştır. A firması B firmasına 1 adette bilgisayarı aynı iskonto olarak vermiştir. Fatura bilgileri şöyle olmalıdır;

Bilgisayar 6 Adet, 600 YTL/Adet, Toplam mal bedeli =	3.600
İskonto	= (600)
KDV Matrahı	= 3.000
KDV %18)	= 540

Toplam Tutar = 3.540

A firmasının kaydı; 31.12.2006

100. KASA	3.540,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		3.000,00
391. HESAPLANAN KDV		540,00

Aynı iskontolu satış işlemlerinde bedelsiz verilen ürünler, diğer ürünlerin içinde değerlendirildiğinden, aynı iskonto niteliğinde verilen ürün için ayrı bir kayıt yapmaya gerek yoktur. Satılan malın maliyeti ise 6 adet malın maliyeti üzerinden belirlenmelidir.

II.4.5. Dönem Sonlarında Yapılan Teslimlerde Faturanın Sonraki Dönem Kesilmesinde KDV

KDV uygulamasında genel ilke, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği aya ilişkin KDV beyannamesinde, verginin beyan edilmesidir. Dolayısıyla başlıkta bahsedilen dönem kelimesinden de ay anlaşılmalıdır. Ticari hayatta ayın son gün ya da günlerinde teslim ve hizmetler gerçekleşmesine rağmen, faturanın VUK' nun 231/5. maddesinde belirtilen 7 günlük sürenin dikkate alınması sonucunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ay değil, izleyen ay fatura kesilmesi durumuna sık sık rastlanılmaktadır. Bu gibi durumlarda verginin beyanı konusunda uygulayıcılar tereddütlerle düşmektedirler.

KDVK 10/a maddesine göre KDV açısından vergiyi doğuran olay, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılmasıdır. Dolayısıyla faturanın 7 gün içerisinde düzenlenmesi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi değiştirmemektedir. Dolayısıyla KDV'nin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih dikkate alınarak beyan edilmesi gerekmektedir (Altındağ, 2001: 54). Maliye Bakanlığı

tarafından bildirilen özelgelerde de aynı yönde görüş verilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın 30.06.1992 tarih ve 53911 sayılı özelgesinde şöyle denilmiştir;

“Henüz fatura düzenlenmemiş olsa bile teslim edilen mala veya yapılan hizmete ilişkin KDV, teslim veya hizmetin yapıldığı anda doğmuş bulunduğundan, ait olduğu dönem hesaplarında gösterilmesi ve beyan edilmesi gerekmektedir. Ay sonunda satılan ancak faturası VUK'nun 231/5. maddesi uyarınca sonraki ayda düzenlenen satışlara ait KDV, faturanın düzenlendiği ayın değil, malın teslim edildiği ayın beyannamesi ile beyan edilecektir.” Benzer bir görüş Maliye Bakanlığı'nın 24.01.1989 tarih ve 6375 sayılı özelgesinde ise şöyledir; “ Malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda KDVni doğuran olay meydana gelmekte olup, sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallarda sevk irsaliyesi tarihi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olacaktır. Bu mallara ait faturaların VUK 231/5. maddesinde belirtilen süre içerisinde düzenlenebilecek olması, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi değiştirmeyecektir.” Ayrıca Danıştay 7. Dairesi'nin 28.04.1992 tarih ve E.1992/1317 sayılı kararı da aynı yönde olup özetle şöyledir; “Vergiyi doğuran olay malın teslimi ile meydana geldiğinden, vergilendirmenin teslim tarihine göre yapılması gerekir”.

Buna göre ay sonlarında yapılan teslimlerde faturanın teslim tarihinden itibaren yasal süre olan 7 gün içerisinde kesilmesi halinde satıcılar faturanın kesilme tarihini değil teslimin yapıldığı ayı esas alarak KDV'ni beyan edeceklerdir. Alıcılar ise ilgili faturaları yasal defterlerine kaydettikleri tarihi esas alarak KDV'ni indirebileceklerdir (Aras, 2005: 129). Örneğin A işletmesi B işletmesine 29.08.2006 tarihinde mal satmıştır. A firması ilgili satış işlemi için faturayı 02.09.2006 tarihinde düzenlemiştir. Bu durumda A firması KDV'yi Ağustos ayı beyannamesinde hesaplanan KDV olarak dikkate almalıdır. B firması ise ilgili KDV'yi Eylül ayı beyannamesinde indirilecek KDV olarak dikkate almalıdır.

Örnek : A işletmesi B işletmesine 29.08.2006 tarihinde 2.000 YTL + % 18 KDV tutarında bedeli sonra ödenmek üzere mal satmıştır. Mal aynı tarihte sevk irsaliyesi ile B işletmesine gönderilmiştir. A firması ilgili satış işlemi için faturayı 02.09.2006 tarihinde düzenlemiştir.

Satıcı A işletmesinin kaydı; 29.08.2006

120. ALICILAR	2.360,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		2.000,00
391. HESAPLANAN KDV		360,00
.... No'lu sevk irsaliyesi satış		

Alıcı B işletmesinin kaydı; 02.09.2006

153. TİCARİ MALLAR	2.000,00	
191. İNDİRİLECEK KDV	360,00	
320. SATICILAR		2.360,00
.... No'lu Fatura İle Mal Alış		

II.4.6. Geçmiş Takvim Yılında Kesilen Faturaların Yeni Takvim Yılında Alıcıların Eline Geçmesi Halinde KDV Sorunu

Dönem sonlarında yapılan teslimler ile ilgili bir başka özel durum ise, geçmiş takvim yılında düzenlendiği halde türlü nedenlerle yeni takvim yılında gelen faturalarda yer alan KDV'nin ne olacağıdır. Bu durumda satıcıların dönem kapanmadan önce gerçekleştirilen teslim ve hizmetler ile ilgili KDV'ni, yukarıda ki açıklamalar doğrultusunda teslim veya hizmetin gerçekleştirildiği ay olan Aralık ayı KDV beyannamesinde hesaplanan KDV olarak dikkate alacakları açıktır. Böyle bir durumda alıcıları tereddüte düşüren durumun nedeni ise KDVK 29/3. maddesidir. Bu maddeye göre İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Bununla birlikte konuyla ilgili olarak yayınlanan 23 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde de aynı yönde açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre; indirim hakkı; vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yıl içinde kullanılması yani yılın aşılmaması

gerekmektedir. Belirtilen düzenlemelere göre satıcılar tarafından ilgili takvim yılında düzenlendiği halde yeni takvim yılında alıcılara ulaşan faturalardaki KDV'yi, alıcılar KDV beyannamesi üzerinde indirim konusu yapamazlar. Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere KDV için alıcıların indirim haklarını kullanabilmeleri 3 şarta bağlanmıştır.

- KDV'ye tabi işlemlerde KDV'nin yasal belgelerde gösterilmiş olması,
- İlgili belgelerin yasal deftere kaydedilmiş olması,
- Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının aşılmamış olması gerekmektedir.

Dolayısıyla alıcı açısından takvim yılının aşılması nedeniyle ilgili durumlarda indirimin mümkün olamayacağı anlaşılmaktadır. KDVK 58. maddeye göre ise *Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.* Bu yasal düzenlemede indirilebilecek KDV'nin gider yazılamayacağı belirtilmektedir. Ancak bahse esas konuda alıcı açısından indirilemeyecek KDV söz konusudur. Madde hükmünün yorumundan hareketle indirilemeyecek KDV'nin Gelir ve Kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider yazılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde indirilemeyen KDV'nin gider ya da maliyet olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Ancak bazı durumlarda gider yazılan KDV'nin vergi yasalarınca kabul edilmediğini de belirtmek gerekmektedir. Gider olarak dikkate alınacak dönem ise dönemsellik kavramı gereği faturanın ilgili olduğu dönem olmalıdır.

Alıcı ilgili faturayı her şartta yeni dönem itibariyle yasal defterlerine kaydedebilecektir. Alıcı, yapacağı kayıta KDV'ni indiremeyecek olup ilgili KDV'yi gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alması gerekmektedir (Tayyar, 2006: 205-206).

VUK 174. maddesinde hesap döneminin bir takvim yılı olduğu ve defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulduğu, kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatıldığı ve ertesi dönem başında yeniden açıldığı belirtilmektedir. Dolayısıyla dönem kapandıktan sonra ele geçen belgeler yeni dönem defterlerine kaydedilmek zorundadır. Özetle faturası vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılında düzenlenmesine rağmen alıcının ilgili faturayı sonraki takvim yılında kayıtlara alması durumunda da KDV doğal olarak indirilemeyecektir(Arpacı, 2006: 35). Bu durumda KDV yeni dönemde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Zira bu gider geçmiş dönem kazancından indirilebilmesi dönemsel kavramının gereğidir.

Gerek GVK 40. maddesi, gerekse KVK 10. maddesinde yer alan kazançtan indirilebilecek giderler incelendiğinde, indirilemeyen KDV'nin gider yazılması yönünde doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bu bir eksiklik olarak görülmemelidir. Zira KDV açısından istisnai bir durum söz konusudur. Çünkü KDV indirim mekanizmasına sahiptir.

Dolayısıyla ilgili takvim yılından sonraki takvim yılında gelen ve geldiği dönemdeki kayıtlara intikal ettirilen faturalarda yer alan tutarlar (KDV dahil olarak), faturaya konu harcamanın, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması koşuluyla, harcamanın ait oldukları yıl itibariyle kurumlar vergisinin tespiti yönünden gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Nitekim, Mali İdarenin, bu konuyla ilgili, bu zamana kadar ki görüşleri de, ilgili faturalardaki KDV'lerin izleyen takvim yılında indirim konusu yapılamayacağı; ancak, ilgili olduğu dönem kurumlar vergisi tespitinde gider ya da maliyet olarak dikkate alınabileceği yönündedir. Diğer bir ifade ile, 2006 yılına ilişkin olup ta 2007 yılında gelen ve 2007'de kayda alınan faturalar, 2007 yılında KDV dahil olarak KKEG olarak dikkate

alınacak; ancak, 2006 yılı kurumlar vergisi beyanında (KDV dahil tutar) diğer indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bu konuda Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.12.2003 tarihli BK.BSK.4.34.00.54/02.C/KDV-29/240-8141 sayılı özelgesinde şöyle görüş bildirilmiştir. *"....indirim hakkı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. 2003 Aralık dönemine ilişkin olarak Ocak 2004 ayında gelen satıcı faturalarının 2004 yılı kayıtlarına kaydedilmiş olması durumunda faturada yer alan KDV'nin indirim yapılması mümkün olmadığından 2003 yılı kurumlar vergisinin tespiti yönünden mahiyetine göre gider ya da maliyet olarak dikkate alınabilecektir."* Aynı paralelde gelir vergisi mükellefleri için de beyanname üzerinde diğer indirim olarak dikkate alınması uygun olacaktır. Şu unutulmamalıdır ki özeldeler şahsa yöneliktir. Konu ile ilgili bir yasa maddesinin ya da tebliğin olmaması nedeniyle, mükelleflerin idareden görüş almaları ve bunun neticesinde uygulama yapmaları lehlerine olacaktır.

Örnek 1: Aralık 2006 dönemine ait % 18 KDV dahil 590 YTL gider faturası işletmenin eline Ocak 2007 döneminde ulaşmıştır. Ödeme faturanın ulaştığı Ocak 2007 döneminde yapılmıştır.

Alıcı işletmenin kayıtları; Ocak 2007

681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR	590,00	
- 2006 gideri 500,00		
- Aralık 2006'e ait İndirilemeyen KDV 90,00		
100. KASA H		590,00
.... No'lu fatura ile önceki dönem gideri.		

2006 yılına ilişkin olarak 2007 yılında gelen ve 2007'de kayda alınan faturalar, 2006 yılı kazanç tespitinde matrahtan indirim olarak dikkate alınabilecektir. Dolayısıyla 2007 yılında yapılan gider kaydı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

950. VERGİ MATRAHINA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR	590,00	
- Gider yazılan ancak önceki dönem matrahtan indirilen KDV		
951. VERGİ MATR. İL. ED. UNS. KARŞILIKLARI		590,00
K.K.E.G.		

Örnek 2: A işletmesi B işletmesine 20.12.2006 tarihinde 2.000 YTL + % 18 KDV tutarında bedeli sonra ödenmek üzere mal satmıştır. Mal aynı tarihte sevk irsaliyesi ile B işletmesine gönderilmiştir. Fatura 25.12.2006 tarihinde düzenlenmiştir. Ancak ilgili fatura alıcıya 05.02.2007 tarihinde gönderilebilmiştir.

Satıcı A işletmesinin kaydı; 25.12.2006

120. ALICILAR	2.360,00	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		2.000,00
391. HESAPLANAN KDV		360,00
.... No'lu Sevk İrsaliyesi Satış		

Satıcı açısından özel bir durum yoktur, satıcı beyanını Aralık 2006 döneminde yapacaktır.

Alıcı B işletmesinin kayıtları; (20-31).12.2006

153. TİCARİ MALLAR	2.000,00	
320. SATICILAR		2.000,00
.... No'lu Sevk İrsaliyesi Alış		

Alıcı B işletmesinin eline, satıcı tarafından düzenlenmiş faturanın geçmemesi halinde takvim yılı sonu olmasından dolayı, malın alışını KDV hariç olarak kaydetmesi uygun olacaktır. Böylece malın satılması halinde de satılan malın maliyeti ile satış geliri dönem bazında karşılaştırılmış olacaktır.

05.02.2007

681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR - Aralık 2006 Dönemine Ait İndirilemeyen KDV 320. SATICILAR No'lu 2006 dönemine ait Fatura	360,00	360,00
950. VERGİ MATRAHINA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR - Gider Yazılan Ancak Önceki Dönem Matrahtan İndirilen 951. VERGİ MATR. İL. ED. UNS. KARŞILIKLARI K.K.E.G.	360,00	360,00

II.4.7. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması

Genel anlamda inşaat; madde, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, bir yapı meydana getirme faaliyetlerinin tümünü içerir. İnşaat faaliyetleri genel olarak ikiye ayrılır. Birincisi özel İnşaatlar, ikincisi de taahhüt şeklindeki inşaatlardır. Özel inşaatlar, kendi nam ve hesabına apartman vb. inşa edip daire kat ve dükkân halinde satmak veya satmak amacı gütmeksizin kendi ihtiyacı için kendi arsası üzerine yapılan inşaatları içerir. Özel inşaat faaliyetini, inşaat taahhüt faaliyetinden ayıran en önemli özellik müteahhitlerin yapıları, kendi nam ve hesaplarına yapmalarıdır. Bu durum söz konusu işletmelerin yapının inşası için gerekli temel girdi olan arsanın tedarik edilmesini zorunlu kılmaktadır.

İnşaat yapımını üstlenen müteahhit firmalar ya kendi satın aldıkları arsa üzerinde inşaat faaliyetinde bulunurlar ya da başkalarının mülkiyetinde bulunan arsa üzerinde, inşa edilen birimlerden bir bölümünü arsa payı karşılığında verme şeklinde inşaat yaparlar. Arsa karşılığında yapılan inşaatın bir kısmının arsa sahibine teslim edilmesi finansman avantajı nedeniyle müteahhitlerce tercih edilen bir yoldur. İşletmenin aktifine kayıtlı olmayan yani bir şahsın mülkiyetindeki arsanın müteahhide kat karşılığı teslim

edilmesi ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler olarak kabul edilmemesinden dolayı KDV konusuna girmemektedir. Nitekim 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde de bu yönde bir düzenleme mevcuttur. “.... arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır”. Bunun dışında kalan sürekli olarak arsa alım satımı yapanların, ticari işletmelere kayıtlı arsaların ve konut yapı kooperatiflerinin arsa teslimleri genel oranda (% 18) KDV'ye tabidir. Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü tarafından verilen özelgede¹⁵ bu şekilde görüş verilmiştir.

Buna karşın arsa karşılığında arsa sahibine verilen birimlerin teslimleri satış niteliği taşır ve KDV'ne tabidir. 4369 sayılı kanunla getirilen değişikliğe göre 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 150 m²'den küçük konutların teslimlerinde % 1 oranında KDV uygulanmaktadır. Nitekim 150 m² yi aşmayan konut teslimleri (I) sayılı listede belirtilmektedir ve uygulanacak oran % 1'dir. 150 m² yi aşan konut ve işyeri teslimlerinde KDV oranı % 18'dir. 150 m² konutun net alanıdır. Ancak buradaki temel sorun KDV matrahının ne olacağıdır. KDVK 27/1' de belirtildiği üzere; Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Arsa karşılığı inşa edilen birimlerin tesliminde de KDV matrahı emsal bedeli olmalıdır. Danıştay'ın kararı da bu yöndedir. “Arsa karşılığı arsa sahibi gerçek kişilere yapılan işyeri teslimlerinde KDV matrahı, V.U.K.'un 267'nci maddesine göre takdir komisyonunca

¹⁵ B.07.1.GİB.4.34. 19.02/VUK-1-229-12196 sayılı ve 25.05.2006-3885 sayılı

belirlenen emsal bedelidir (Dn.11.D, 13.01.1997 Tarih ve E:1995/5052, K:1997/146)”(Ceyhan, 2003: www.alomaliye.com, 22.10.2006).

KDVK 27/3’de emsal bedeli ve emsal ücretinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı düzenlenmiştir. KDVK 27/4’te de KDV matrahının belirlenmesi hususunda KDV uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburi olduğu konusunda yasal düzenleme vardır. Emsal bedelin belirlenmesi hususunda VUK 267.maddesinde yer alan ilgili düzenleme ise aynen şöyledir;

“Emsal bedeli gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası)

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.”

Dolayısıyla Arsa karşılığı yapılan konut, işyeri teslimlerinde KDV matrahı maliyet bedelinin çıkarılması mümkün olduğu için VUK 267. maddesinde belirtilen “maliyet bedeli esasına” göre yapılacaktır. Arsa maliyetinin bulunabilmesi için söz konusu inşaat toplam maliyeti, toplam üretilen m²’ye bölünecek ve 1 m² ye düşen pay bulunacaktır. 1 m² ye düşen pay ile arsa sahibine verilen birimlerin toplam m² si çarpılacak ve arsa maliyeti belirlenecektir. Bulunan tutara toptan satış bağlamında % 5, genel giderlerden de uygun bir hisse ilave yapılacak ve KDV matrahı bulunmuş olacaktır.

Örnek 1: “A” İnşaat firması arsası karşılığına tamamlanan inşaatın 4 daire vermek üzere arsa sahibi “B” ile anlaşmıştır. A inşaat firması inşaatı Ocak 2006 tarihinde başlamış ve Aralık 2006 tarihinde inşaatı tamamlamıştır. Toplam 100 m² lik 10 daireden

oluşan bina için toplam üretim maliyeti (710.D.İ.M.M.G.H.,720.D.İ.G.H., 730.G.Ü.G.H. toplamı) 200.000 YTL dır.

$$\text{Arsa payı hariç birim m}^2 \text{ maliyeti} = 200.000 \text{ YTL} / 1.000 \text{ m}^2 = 200 \text{ YTL/ m}^2$$

$$\text{Arsa Maliyeti} = 400 \text{ m}^2 \times 200 \text{ YTL/ m}^2 = 80.000 \text{ YTL}$$

$$\text{KDV Matrahı} = 80.000 \text{ YTL} + \% 5 \text{ (VUK uyarınca yapılan ilave)} + 3.000^{*16}$$

$$\text{(KDVK uyarınca yapılan ilave)} = 85.000 \text{ YTL}$$

$$150 \text{ m}^2 \text{ yi aşmayan konutlar için KDV oranı \% 1 olduğu için;}$$

$$\text{Hesaplanan KDV} = 85.000 \text{ YTL} \times 0,01 = 850 \text{ YTL.}$$

Arsa maliyetine ilişkin kayıtlar;

Aralık 2006

710. DİREKT İ.M.M. GİDERİ	80.000,00	
- Arsa Maliyeti		
320. SATICILAR		80.000,00
-Arsa Sahibi		
Arsa Maliyeti		
151. YARI MAMULLAR-ÜRETİM	80.000,00	
711. DİREKT İ.M.M.G.YANSITMA		80.000,00
Üretim Gideri Arsa'nın Üretim Maliyetine Yansıtılması		
152. MAMULLER	80.000,00	
151. YARI MAMULLAR-ÜRETİM		80.000,00
Üretim Maliyetinin Mamuller Hesabına Devri		

152. MAMULLER H.

200.000	80.000
80.000	

¹⁶ Dönemin toplam genel yönetim giderleri 30.000 TL ve dönemde toplam üretim başka işlerle birlikte 4.000 m² varsayılmıştır. 400 m² arsa sahibine teslim toplam üretim içinde % 10'luk bir paya tekabül eder. Böylece genel yönetim giderinden emsal bedelin belirlenmesinde dikkate alınacak tutar 30.000 x 0,10 = 3.000 YTL olarak hesaplanmalıdır.

Arsa sahibine teslim kaydı;

Aralık 2006 (Arsa sahibine kat tesliminden doğan KDV'nin peşin alındığı kabul edilmiştir.)

100. KASA	850,00	
320. SATICILAR	80.000,00	
-Arsa Sahibi		
600. YURT İÇİ SATIŞLAR		80.000,00
391. HESAPLANAN KDV		850,00
Arsa Karşılığı Teslim Kaydı		
620. SATILAN MAMUL MALİYETİ	80.000,00	
152. MAMULLER		
Teslim Edilen Arsa Maliyeti		80.000,00

II.4.8. Kur Farklarında KDV

KDV Kanunu 26. Maddesinde belirtildiği üzere; Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilecektir. Cari kurun belli olmadığı durumlarda ise dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye Bakanlığı belirleyecektir.

Taraflar arasında bedelin döviz cinsi belirlenmesinin sebepleri arasında; Yurt dışı müşterilere yapılan teslim ve hizmetler, isteğe bağlı olarak işlem bedelinin dövizle bağlanması, satıcının enflasyondan korunması, fiyat istikrarının sağlanması vb. sayılabilir.

Yasal düzenlemeden anlaşılacağı üzere döviz cinsi işlemlerde KDV matrahının tespiti amacıyla ilk dikkate alınması gereken cari kurdur. Örnek olarak satıcı ile alıcı arasında 1 \$ = 1.30 YTL sabit olarak uygulanabilir. Bunun dışında, yani tarafların kendi aralarında kur belirlemediği durumlarda bakanlığın genel görüşü doğrultusunda T.C.M.B. tarafından işlem günü açıklanan kur üzerinden KDV matrahına ulaşılmaktadır (MAÇ, 2004: 80).

Döviz cinsi avans alınması durumunda, avans KDV açısından vergiyi doğuran bir işlem değildir. Bedelin geç tahsil edilmesi durumunda ise vade farkı alınmadıkça gene

KDV matrahı değişmez (Maç, 2004: 81). Ancak avansın alınması ile teslimin ve ana bedelin tahsili esnasında kur farkları ortaya çıkabilmektedir. Bu durumda teslimin gerçekleştiği çünkü kur esas alınmalıdır. KDV’de teslim esnasındaki kur üzerinden hesaplanan matrah üzerinden hesaplanmalıdır. Bu durumda kur farkı zaten işlem bedelinin içinde olduğu için ayrı bir işlem gerektirmez. KDV açısından önemli olan KDV’nin teslim veya hizmetin gerçekleştiği çünkü kur üzerinden fatura düzenlenerek hesaplanmasıdır.

İşlem şeklinin dövize bağlı kredili (veresiye) olması durumunda, döviz bedelinin sonradan tahsil edilmesinde ortaya çıkan kur farklarının KDV’ye tabi olup olmadığı konusunda tereddütler ortaya çıkmaktadır. Yazarlar arasında da bu konuda görüş ayrılıkları mevcuttur. Bir kısım yazarlar kur farklarının KDV’ne tabi olduğunu savunurken, bir kısım yazarlar ise kur farklarının KDV’ne tabi olmaması gerektiği savunmuştur (Maç, 2001: 89). KDVK 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin de matraha dahil olduğu belirtilmiştir. Bu düzenlemede de kur farkı ibaresi yer almamıştır. Uygulamada bazen vade farkı ve kur farkının aynı şekilde değerlendirildiği görülmekle birlikte kur farkı, vade farkı değildir. Kur farkının oluşma nedeni ulusal paranın yabancı paralar karşısında değerinin değişmesidir. Dolayısıyla kur farkı kavramı KDV matrahının belirlenmesinde etken değildir (Apak, 2005: www.alomaliye.com). Ancak Maliye Bakanlığı’nın görüşü bunun tam tersidir. İhracatta ortaya çıkan kur farklarında ise ihracatta KDV istisnası olmasından dolayı ihracattan doğan kur farklarında da KDV’nin söz konusu olmayacağı zaten açıktır.

Maliye Bakanlığı’nın 04.08.1997 tarih ve 32761 sayılı, 09.06.1995 tarih ve 31729 sayılı ve 19.04.1995 tarih ve 21436 sayılı özelgesinde kur farkının KDV’ye tabi olacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte Danıştay 9. Dairesinin 26.05.2004 tarih ve Esas No:

2001/2624, Karar No: 2004/3556 sayılı Kararında ise KDVK 24/c maddesinde düzenlenen vade farkı ile kur farkının aynı anlama gelmediği ve kanun koyucunun kur farklarının KDV'ye tabi olmasını amaçlamadığı dolayısıyla kur farklarının KDV'ye tabi olmaması gerektiği belirtilmiştir.

Kur farkları yukarıda da belirtildiği üzere hem pozitif hem de negatif olabilir. Her iki tarafın birden vergi mükellefi olması durumunda satıcının hesapladığı KDV alıcı tarafından indirilmesi sebebiyle devletin bu işlemde kazancı olmamaktadır (Koç, 2005: 132). Sonuç olarak halen Maliye Bakanlığı'nın görüşü uygulanmakta ve kur farkları KDV'ye tabi tutulmaktadır.

SONUÇ

KDV, bir işletmenin mallarının teslimi ve hizmetlerin ifası sırasında satıcının belirlediği fiyat üzerinden hesaplanan genel bir tüketim vergisidir. Ticari yaşamda, ürün son müşteriye (tüketiciye) ulaşıncaya kadar her aşamada yaratılan ve vergi yükü tüketici üzerinde kalan bir vergi türüdür. KDV'nin en önemli özelliği indirim mekanizmasının olmasıdır. Alışta katlanılan KDV'nin, satışta hesaplanan KDV'den indirilmesi ve yaratılan pozitif fark üzerinden vergilendirmenin gerçekleşmesi esastır. Verginin indirimi için belgelendirme, takvim yılının aşılması ve belgenin yasal defterlere kaydı gerekmektedir.

Bazı teslimlerde KDV istisnasının uygulanması, çeşitli sebeplerle tek oranın uygulanmaması, mevzuattaki sürekli değişiklikler ve karşılaşılabilen özellikli durumlar uygulayıcıları zora sokmakta, çelişiklere yol açmaktadır. KDV'de indirim mekanizmasının olmasına karşın bazı hallerde indirim mekanizmasının çalışmaması ve mükelleflerin üzerinde kalan KDV yükü için iade sistemi uygulaması ise sadece uygulayıcıları değil mali idareyi de zora sokan durumlar olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle özellikli durumların başlıcaları çalışmada detaylı olarak ele alınmıştır.

Kanunun ilgili maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. KDVK'na göre, bağışın KDV'den istisna edilmiş olması durumunda, bağışa konu mal için yüklenilen KDV'nin indirilmesi yasaktır. Bağış istisna kapsamına girmiyorsa, teslim de KDV hesaplanması gerekir ve bu durumda bağışa konu mal için yüklenilen KDV'nin indirimi mümkündür. KDV istisnasına tabi olmayan mal bağışlarında, bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider ise, hesaplanan

KDV’de kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Bu tür bağışlarda, bağışa konu mal için yüklenilen KDV’nin de indirimi mümkün değildir.

Promosyon olarak verilen bedelsiz ürünlerin teslimleri, vergiye tabi malların vergiye tabi işlemler için sarf edilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle, firmanın yarattığı katma değer içerisinde zaten vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Bu ürünler için yüklenilen KDV indirilebilecektir. Ancak promosyon verilen ürün KDV oranının, satılan ürün KDV oranından yüksek olması halinde, promosyon verilen ürün KDV’nin satılan ürün KDV tutarına isabet eden kısmı indirim olarak dikkate alınabilecek, kalan indirilemeyen KDV ise gider olarak dikkate alınabilecektir.

İşletmeler tarafından verilen numuneler ve eşantyonların; ticari teamüllere uygun miktar ve nitelikte olması, satışa konu olmayacak şekilde verilmesi, verilen numune ve eşantyonların üzerinde “firma unvanı ile satılmaz” ifadesinin olması kaydıyla bu malların alımında katlanılan KDV’nin tamamı indirilebilecektir. Zira numune ve eşantyon teslimleri nedeniyle katlanılan maliyetler aynı pazarlama gideri niteliği taşımaktadır. Bu nedenle yüklenilen KDV’nin indiriminde bir sakınca bulunmamaktadır. Numune ve eşantyon verilen ürünlerin teslimlerinde ise KDV hesaplanmasına gerek yoktur.

Bir bedel almaksızın çekilişle müşterilere yapılan hediye kapsamındaki teslimlerde KDV hesaplanmaktadır. Firmaların çekilişle müşterilerine bedelsiz hediyeler vermeleri, satışları artırma teşvikli yapılan promosyon uygulamalarıdır. Bu sayede işletmenin satışları ve yarattığı katma değer artmaktadır. Dolayısıyla çekilişle bedelsiz mal verilmesi, satışların ve bu satışlar üzerinden hesaplanan verginin artmasına yol açacağından dolayı vergilendirme gerçekleşmiş olacaktır. Çekilişle bedelsiz verilen

malların tesliminde KDV hesaplanmamalıdır. Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nın bu konuda düzenleme yapması yerinde olacaktır.

Hizmet ifaları KDV'ne tabidir. Ancak garanti kapsamında teslim edilen ürün ve hizmet ifalarının, bedelsiz hizmet olarak değerlendirilmemesi, bu işlemin başlangıçta gerçekleşen satış işleminin bir parçası olarak kabul edilmesi gerekir. Bu nedenle garanti kapsamında verilen ürünler ve yapılan hizmet ifaları için KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

KDVK'da hangi hallerde KDV'nin indirilemeyeceği açıklanmıştır. Buna göre, deprem ve sel felaketleri sonucunda zayi olan ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Çalınan malların zayi mal kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesinde tereddütler bulunmaktadır. Zira çalınan malların zayi mal sayılması hususu kanunda açıkça düzenlenmemiştir. Ancak KDVK ilgili maddesinin yorumuyla çalınan mallara ilişkin KDV indirilememektedir. Resmi polis vb. tutanaklarının olması ve hırsızlık olayının açık ve kesin olması hallerinde çalıntı mal KDV'nin indirilmemesi uygun olmakla birlikte gerek çalınan mal maliyeti gerekse çalınan mal KDV'nin vergi yasalarınca gider yazılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

İmha edilen malların zayi mal kabul edilip edilmeyeceği konusunda tereddütler yaşanmaktadır. İmha edilen malların kelime anlamı itibariyle zayi mal olması ayrı bir şeydir ve ortada farklı bir durum söz konusudur. Maliye Bakanlığı'nın imha edilen mallar ile ilgili yüklenilen KDV'nin indirilebileceği hususunda özeldeleri mevcuttur. Takdir komisyonu nezdinde yapılan imha işleminde, ilgili mallara ilişkin yüklenilen ve sonrasında indirilen KDV'nin düzeltilmesine gerek yoktur. Şahsa mahsus özeldeler yerine,

uygulayıcıları aydınlatma ve bağlayıcı olma bakımından idarenin bu konuda bir düzenleme yapması uygun olacaktır.

KDV’de iade hakkı doğuran işlemlerden en önemlisi hiç kuşkusuz ki ihracatta KDV istisnasıdır. İhracat faturasının düzenlendiği ve ihracatın yapıldığı dönemlerin farklı olması halinde, ihracat faturasında gösterilen bedellerin faturanın düzenlenerek yasal defterlere kaydedildiği döneme değil, malın fiilen ihraç edildiği döneme ait KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. İhracat faturasının döviz cinsinden düzenlendiği hallerde ise ihracat istisnasına ait bedeller faturanın düzenlendiği tarihteki değil, malların fiilen ihraç edildiği günün cari kurları ile YTL’ ye çevrilmeli ve ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmelidir.

İhracatın gerçekleşmesinden sonra ihracata konu malların geri gelmesi halinde, ilgili mallara ait KDV indirim konusu yapılmış ve KDVK’nın ilgili maddesi gereği nakden veya mahsuben iadesi talep edilen KDV’nin iadesi henüz yapılmamışsa, ithalat istisnasından yararlanılabilecek ve ihracatçının ihracat istisnasından henüz yararlanmadığı kabul edilerek geri gelen mallar için gümrükte KDV ödemesi de söz konusu olmayacaktır.

Konsinye ihracat suretiyle gönderilen malların tasarruf hakkı devredilmediğinden bir teslim söz konusu değildir. Malların satılmak amacıyla yurt dışındaki şubeye gönderilmesi, KDV’ne tabi olmadığı için bu durumda ihracat istisnasından da söz etmek mümkün değildir. Konsinye şeklinde gönderilen mallarda KDV açısından ihracat istisnası, satış ile söz konusu olmaktadır.

Maliye Bakanlığı, hizmet ihracatı istisnasının uygulanmasının bir şartı olarak dövizin yurda getirilmesi ve bozdurulmasını öngörmektedir. KDV’nin beyan edileceği dönemin belirlenmesinde de dövizin yurda getirildiği tarih esas alınmaktadır. Bu uygulama yerine hizmet ihracatı istisnasının, hizmet faturasının düzenlendiği tarihte uygulanmasının

ve bu tarihin ait olduğu KDV beyannamesinde beyan edilmesinin daha doğru olacağı düşünölmektedir. Dövizin getirilmesine ilişkin belgenin istisna uygulamasının bir şartı olmaması, iade sırasında istenen belge olması sağlanmalıdır. Ayrıca ihracat işlemlerinde dövizin yurda getirilmesi doğru olmakla birlikte, getirilen dövizin bir bankaya satılarak döviz alım belgesine bağlanması yani bozdurulma şartının yanlış olduğu ve bugünkü piyasa koşullarına uymadığı düşünölmektedir.

KDV’de sorumluluk uygulaması bu vergiyi karmaşık hale getiren en önemli unsurlardan biri olarak görölmektedir. Tevkifat (kaynakta kesinti) kapsamının genişlemesi KDV’yi tevkif suretiyle alınan bir vergi haline dönüştürmektedir. Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinden, KDV’siz ithal edilen akaryakıt teslimlerine kadar pek çok teslim tevkifat kapsamına gitmektedir. Bu hizmetlerden dolayı KDV tevkifatı uygulanan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talebinde bulunmaları da içten işe değişmektedir. Bu durum da tevkifat konusundaki çelişkiyi artırmakta ve uygulamada ikilik yaratmaktadır.

Fason iř ve akaryakıt teslimlerinde KDV tevkifatı uygulamasında alt sınır bulunmamasına rağmen diğer işlerde alt sınır konulmuş olması da uygulamada tereddütlere yol ačan ve uygulamada tek düzeni önleyen bir durumdur. Alt sınır uygulamasının tekdüzen bir hale getirilmesinin uygun olacağı düşünölmektedir.

Tevkif oranlarının farklı olması her içten sağlanan kazancın farklı olmasına bağlıdır. Bununla birlikte uygulamada kolaylık sağlanması için tevkif oranları tek olmalıdır. Mükellefin iade KDV alacağının çıkmaması için KDV tevkif oranı düşük tutulmalıdır. Böylece vergi alacağının emniyet altına alınmasının yanı sıra, iade KDV konusunda bir yük ve karmaşanın önlenmesi de mümkün olabilecektir.

KDV tevkifatı konusunda uygulayıcıların tereddüde düştükleri ve tebliğ ile tam anlaşılamayan durumlarda tevkifat yapılmasının doğru olacağı düşünülmektedir. Çünkü tahsil edilecek KDV, tevkifat yapan tarafından hem ödenecek hem de indirilecek KDV olarak dikkate alınacaktır.

KDV tevkifatının uygulanması ve tevkif KDV'nin tevkifatın yapıldığı ayı izleyen ay beyan edilip ödenmesi alım yapan mükellefleri finansman sıkıntısına sokabilmektedir. Çünkü satıcı ve alıcı arasında vade daha uzun belirlenebilirken toplam tutara göre tevkif KDV düşük de kalsa satış hacminin büyüklüğüne de bağlı olarak tevkif KDV'nin bir ay içerisinde ödenmesi alıcıları zor durumda bırakabilmektedir.

KDV uygulamasında vergi tevkifatı, yaygın bir vergi güvenlik önlemi olarak görülmektedir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı bu konuda sık sık düzenlemelere gitmektedir. Çok sık yapılan değişiklikler ise uygulayıcıları zor durumlarda bırakmaktadır. Gerek tevkifat uygulanacak işlemler, gerek kapsam, gerekse tevkifat oranları sık sık değişmektedir. Bunun neticesinde uygulamadan ve mevzuattan habersiz olan uygulayıcıların sık sık yanlış işlemler yapması sonucu ortaya çıkmaktadır.

KDV iade sistemi, hem mali idare hem uygulayıcılar açısından halen zor ve karmaşık bir durum olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle KDV iade sisteminin kötüye kullanımı (istismarı), önlenmelidir. Dürüst girişimci korunmalı ve özellikle ihracata ilişkin iadelere hız ve kolaylık getirilmelidir. Bunun için vergi idareleri etkin çalışmalıdır, KDV sistemine uyan mükellefler korunmalı, iade talepleri hızla yerine getirilmeli, hatta mükellefe yapılan geç iadelere faiz tahakkuk ettirilmelidir.

KDVK uyarınca binek otomobillerinin alışlarında ödenen KDV'nin indirilmeyeceğine ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemenin gerekçesinde kanun koyucu, özel otomobillerin danışıklı olarak işletmeye sokulması suretiyle vergi kaybına

sebebiyet verilmesinin önlenmesi hususunu öngörmüştür. Gerekçeden de anlaşılacağı üzere, binek otomobillerin işletmede kullanımına kısıtlama getirilmek istenmektedir. Uygulamada karmaşıklığı önlemek, hatalı ve haksız uygulamaları sonlandırmak amacıyla binek otomobillerin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilebilir hale gelmesi hususunda KDVK'nda yeni bir düzenleme yapılmasının yerinde olacağı sonucuna varılmıştır.

Şirketler, ortaklarına borç para vermeleri durumunda örtülü kazanç iddiası ile karşılaşmamak için faiz hesaplamaktadırlar. Maliye Bakanlığı, bu işlemin ticari faaliyet çerçevesinde verilen finans hizmeti kapsamında olduğu mantığına dayanarak KDV'ye tabi olduğu yönünde görüş oluşturmuştur. Bununla birlikte, çoğu Danıştay kararının bu işlemin KDV'ye tabi olmadığı yönünde olmasına rağmen bazı Danıştay kararları ise bunun aksi yönündedir. Sorunun net bir şekilde çözümü ve uygulamada karşılaşılan tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla Maliye Bakanlığı'nın bir tebliğ ile bu konuda bir düzenleme yapması gerekmektedir. Şirketlerin, ortaklarına borç para verme işleminde örtülü kazanç konusunun söz konusu olmaması için, hesapladıkları faiz üzerinden KDV'nin uygulanmaması gerektiği düşünülmektedir.

Mal iade işlemleri ile ilgili olarak malın satın alındığı tarih ile iade edildiği tarih arasında iadeye konu malın KDV oranında bir değişiklik olsa bile malın ilk satın alındığı tarihteki KDV oranı uygulanmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın ciro primi adı altında yapılan iskontoların üstün performansın bir ödülü, dolayısıyla "hizmet" olarak kabul edilmesi ve KDV'ne tabi olacağı görüşüne karşın, çalışmamızın kapsamında da belirtildiği üzere Danıştay'ın bu konuda ki görüşü farklıdır. Danıştay, belli bir cironun aşılması nedeniyle uygulanan iskontoların malın satışı ya da satış miktarı ile ilgili olması nedeniyle hizmet veya prim kapsamında

değerlendirilmemesi ve KDV'ye tabi olmaması görüşündedir. Halen uygulamada ciro primlerinde KDV uygulanmaktadır. Ancak ciro primleri satış ve satılan miktar ile doğrudan ilgilidir, hizmet olarak değerlendirilmesi doğru değildir. Bu nedenle ciro primlerinden KDV uygulamasına son verilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

Geçmiş takvim yılında düzenlenen ancak türlü nedenlerle sonraki takvim yılında gelen faturalarda alıcıların, KDV'ni indirim hakları bulunmamaktadır. KDVK'nda yer alan düzenlemenin yorumuyla indirilemeyen KDV'nin vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Mali idarenin görüşü bu yöndedir. Ancak özgelelerde yer alan görüşler değişebileceğinden dolayı mükelleflerin tereddütlerini gidermek amacıyla Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili bir düzenleme yapması ve yayınlacağı tebliğ ile bu şekilde indirilemeyen KDV'nin vergi matrahının belirlenmesinde gider olarak kabul edildiğini düzenlemesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

Özel inşaat faaliyetlerinde kat karşılığı arsanın temin edilmesi halinde bu işlemin karşılığında arsa sahibine yapılan teslimler satış niteliği taşımaktadır. KDV'ne tabi bu işlemde temel sorun, KDV matrahının ne olacağıdır. KDVK'nda belirtildiği üzere; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir. Danıştay'ın kararına paralel olarak arsa karşılığı inşa edilen birimlerin tesliminde de KDV matrahı emsal bedeli olmalıdır. KDVK'nda emsal bedeli ve emsal ücretinin VUK hükümlerine göre tespit olunacağı düzenlenmiştir. Kat karşılığı yapılan konut ve işyeri teslimlerinde, KDV matrahı "maliyet bedeli esasına" göre yapılacaktır. Bununla birlikte KDVK'da emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele eklenmesinin mecburi olduğu konusunda yasal düzenleme vardır.

Bu yasal düzenlemeler dikkate alındığında bu durumda KDV matrahının belirlenmesi hususunda uygulayıcıların sorun yaşamaları kaçınılmazdır. Bu durumda, üretimden yola çıkarak belirlenen arsa maliyetine, bir takım ilaveler yapılması gerekmektedir. Emsal bedelin belirlenmesinde, VUK' a göre % 5, KDVK'ya göre genel giderlerden belli bir pay verilmesi gerekmektedir. Genel giderlerden ilave hususunda belli bir oranın ifade edilmemesi ise uygulayıcıları zor durumda bırakan bir diğer husustur. KDVK göre emsal bedelin belirlenmesi hususunda genel giderlerden pay verilmesi işleminin kaldırılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. VUK'da belirtilen toptan satışlar ve perakende satışlar ayırımı da kaldırılmalıdır. Emsal bedelin belirlenmesinde, maliyet bedeline sabit bir oran uygulanmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Döviz cinsi işlemlerden doğan kur farklarının KDV'ye tabi olup olmaması hususunda KDVK'nda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı kur farklarının KDV'ye tabi olduğunu verdiği özgelelerde açıklamaktadır. Danıştayın görüşü ise aksi yöndedir. Bu çalışmada, vade farkı ile kur farkının aynı anlama gelmediği değerlendirilmiştir. Kur farkları taraflar açısından hem pozitif hem negatif olabilir. Kur farkının KDV'ye tabi olması devletin kazancını artırmamaktadır. Çünkü ortada gerçek bir katma değer bulunmamaktadır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımını yeniden değerlendirmesi gerektiği düşünülmektedir.

İstisna konusuna ilişkin yayınlanan tebliğlerde, istisna uygulanan farklı işlemler için farklı alt sınırlar belirlenmiştir. Bu tür farklılıkların giderilmesi ve eğer alt sınır belirlenecekse belirlenen konularda fatura kesme sınırının esas alınması gerektiğinin pratik olacağı düşünülmektedir.

Genel bir değerlendirme yapılırsa; çoğu zaman yasal düzenlemelerin açık ve tatminkar olmaması, mükelleflerin KDV uygulamaları hakkında mali idareden görüş

istemelerine yol açmaktadır. Bu durum mükelleflerin bu gibi konularda özgelere dayanarak işlem yapmasına yol açmaktadır.

KDV tevkifat üzerinden alınan bir vergi haline getirilmemelidir. Tevkifat uygulanacak işlemlerde, kapsam ve oranlarda uyum ve kolaylık adına düzenlemeler yapılmalıdır. KDV iade sisteminin ise etkin çalışması sağlanmalıdır.

KDV konusunda gerek mali idarenin gerekse mükelleflerin en büyük sıkıntısı mevzuatta meydana gelen sürekli değişikliklerdir. Örneğin, tezin kapsamı 104 Seri No lu KDV Genel Tebliği ile sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte 105 Seri No lu KDV Genel Tebliği 30.06.2007 tarihinde yayınlanmış ve KDV mevzuatı ile ilgili bir takım düzenlemelere gidilmiştir. Örneğin çalışmamız kapsamında yer alan fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde sorumluluk uygulaması kaldırılmıştır. Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde KDV oranı % 8 olarak değiştirilmiştir. Aynı tebliğ kapsamında tez içerisinde konu edilen kur farkları konusuna da açıklık getirilmiş ve kur farklarının da KDV'ye tabi olduğu konusunda açıklamaya yer verilmiştir. Bir diğer değişiklik ise malların satıldığı tarih ile malların iade edilmesi halinde iade edildiği tarihteki KDV oranının farklı olması durumunda çalışmamız kapsamında da önerildiği yönde yapılan düzenleme ile ilk teslimin yapıldığı tarihteki KDV oranının esas alınması ile ilgilidir. Görüldüğü üzere sürekli yapılan bu değişikliklerin özellikle uygulayıcıları zor durumlarda bırakacağı ve zaman zaman hatalı işlemler yapmalarına yol açacağı açıktır.

KAYNAKÇA

- Akay, Hüseyin (1996); “Zayi Olan Malların KDV Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Şubat, Sayı: 174, İstanbul (160-164).
- Akdoğan, Abdurrahman (2001); *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2003); *Kamu Maliyesi*, Gazi kitapevi, Ankara.
- Akmaz, Kemal (2006)a; “KDV’de İmalatçılar Tarafından İhraç Edilmek Kaydıyla yapılan Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması ve Muhasebesi”, *Maliye Postası*, 15 Ocak 2005, Ankara (110-132).
- Akmaz, Kemal (2006)b; “İskonto Uygulamalarının KDV Boyutu ve Muhasebesi”, *Maliye Postası*, 15 Ocak 2006, Sayı: 609, Ankara (105-117).
- Akyol, M. Emin (2004); “KDV Sorumluluğu Uygulamasında Son Gelişmeler”, *Mevzuat Dergisi*, Lebib Yalkın Yayınları, Nisan, Sayı:4, İstanbul (30-39).
- Altındağ, Mehmet (2001)a; “Hediye Çeki Uygulaması, Gider Kaydı ve Muhasebesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak, Sayı:97, Ankara (29-31).
- Altındağ, Mehmet (2001)b; “Ayın Son Günleri Yapılan Satışlarda KDV Beyanı ve İndirimi”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı:99, Ankara (54-57).
- Altındağ, Mehmet (2002); “İhracat Faturasının Düzenlendiği Dönem İle İhracatın Yapıldığı Dönemin Farklı Olması Halinde KDV Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60, İstanbul (55-59).
- Altındağ, Mehmet (2003); “KDV’de Sorumluluk ve Sorumluluk Kapsamına Alınan İşlemler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:64, İstanbul (24-27).
- Altuğ, Osman (1999); “*Maliyet Muhasebesi*” Türkmen Kitapevi, Ocak, İstanbul.

- Apak, Talha (2005); “Mal veya Hizmet Teslimine Bağlı Olarak Lehe ve Aleyhe Oluşan Kur Farkının KDV Açısından Değerlendirilmesi”, www.alomaliye.com/Makaleler, 21 Şubat 2005.
- Apak, Talha (2006)a; “Hizmet İhracatı İstisnasının KDV Beyan Dönemi ve KDV İadesinin Şartları Tartışmalıdır”, *Mali Çözüm*, Ocak-Şubat-Mart, Sayı:74, İstanbul (91-94).
- Apak, Talha (2006)b; “Binek Otomobillerin Alış Belgelerinde Yer Alan ÖTV ve KDV’nin Gider veya Maliyet Yazılması”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, Sayı:160, Ankara. (143-148).
- Aras, Coşkun (2005); “Ay Sonlarında Yapılan Satışlarda KDV’nin Beyanı”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık, Sayı:156, Ankara (127-129).
- Arpacı, Altar Ömer (2006); “Kurumların 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Sayılanlar Haricinde İndirebilecekleri Giderler”, *Mali Pusula*, Ekim, Sayı:22, Ankara (30-36), ISSN:1305-3086.
- Arpaç, Sabri (2003); “İndirim Konusu Yapılamayacağı Sonradan Fark Edilen KDV’nin Ne Şekilde Düzeltileceği” *Yaklaşım Dergisi*, Şubat, Sayı:122, Ankara, (179-182).
- Ataman, Ümit; Sümer, Haluk (1998); *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- Atay, Tezcan (2005); “Kazançların Tespitinde Bağış ve Yardımlar” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 17, (75-78).
- Aygül, Emrah; Pol, Levent (2002); “Satıştan Sonraki Hesap Dönemlerinde Gerçekleşen Mal İadelerinin Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Nisan-Mayıs-Haziran, Sayı:59, İstanbul (229-235).

- Aygün, Fethi (2004); “Zayıf Olan Malların KDV’si ve Yapılması Gereken Muhasebe Kayıtları”, *Maliye Postası*, Sayı:578, Ankara (70-73).
- Aygün, Fethi; Aslan, Akif (2004); “Satıcıların Düzenledikleri Satış Belgelerinde KDV Göstermemeleri Gerekirken Göstermeleri ile Aynı Belgelerde Daha Fazla KDV Göstermeleri Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz, Sayı:139, Ankara (110-116).
- Aygün, Fethi (2005)a; “KDV’de Kısmi Tevkifat ve İade İşlemleri”, *Maliye Postası Dergisi*, Ekim, Sayı:603, Ankara (84-90).
- Aygün, Fethi (2005)b; “Kullanım Süresi Dolan Malların KDV Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım, Sayı:155, Ankara (114-117).
- Ayhan, Emin Haluk (1983); “KDV ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi”, Uzmanlık Tezi, DPT Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ankara.
- Bahar, Cevdet Okan (2004); “Çalınan Malların Ticari İşletmeden Çıkarılması ve KDV’lerinin İptali”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, Sayı:136, Ankara (173-176).
- Boşgelmez, Güven (1973); “KDV Teorisi”, *Maliye Dergisi*, No:4, Temmuz-Ağustos, Ankara, (10-33).
- Ceyhan, Murat (2003); “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti”
http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_emsal.htm, 22.10.2006
- Değer, Nuri (2004); “KDV 20 Yaşında-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Ankara (56-63).
- Demir, Musa (2004); “Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi”, *Detay Yayıncılık*, Ankara.
- Due, John F. (1979); “Gelişmekte Olan Ülkelerde KDV”, Çeviren: Kadri ÖZEN, *Maliye Dergisi*, Sayı:38, Mart-Nisan,

- Egemen, Ali (2006); “Gider Olarak Yazılamayan Çalıntı Malın KDV’si de İndirilemiyor”,
www.malihaber.com, 31.03.2006,
- Erdem, Hayrettin (2004)a; “Yılbaşı Eşantyonlarının Gider Kaydı ve KDV Uygulaması”,
Yaklaşım Dergisi, Ocak, Sayı:133, Ankara (201-202).
- Erdem, Hayrettin (2004)b; “Şirket Ortağına Borç Para Verilmesi İşleminin KDV’ye Tabi
Olup Olmadığı”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı:135, Ankara (195-199).
- Erdem, Hayrettin (2005)a; “Erken Ödeme Nedeniyle Yapılan Faiz İndiriminde KDV ve
Belge Düzeni”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı:147, Ankara (157-160).
- Erdem, Hayrettin (2005)b; “Çalınan Mallara KDV Cezası”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos,
Sayı:152, Ankara (174-177).
- Erdem, Hayrettin (2005)c; “Şirket Ortağına Verilen Borç Paramın KDV’sinde Son Durum”,
Yaklaşım Dergisi, Ekim, Sayı:154, Ankara (138-140).
- Erdem, Hayrettin (2005)d; “Sonradan İndirilemeyecek Hale Gelen KDV’nin Ne Şekilde
Düzeltileceği”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım, Sayı:155, Ankara (168-171).
- Erdim, Aydın (2006); “KDV’de Kesintiler ve Sorumluluk-II”, *Maliye Postası*, 1 Nisan
2006, Sayı:614, Ankara, (61-66).
- Ergül, Mahmut Tayyar (2006); “Dönem Kapandıktan Sonra Gelen Faturalardaki
KDV’lerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Mali Çözüm*, Nisan-Mayıs,
Sayı:75, İstanbul (203-208).
- Gençyürek, Levent (2005); “Bavul Ticaretinde KDV
Uygulaması”,www.alomaliye.com/makaleler_nisan_05.htm 08.09.2006
- Gezgin, Ahmet; Aytürk, Ali Rıza (2004); “KDV İadeleri ve Muhasebeleştirilmesi”, Maliye
Bakanlığı Ankara Gelirler Bölge Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Birim

Başkanlığı,Ankara,<http://www.vdd.org.tr/tezler/HTML%20Belgeleri/Katma%20Deger%20Vergisi%20iadeleri%20ve%20Muhasebelestirilmesi.htm#>

Güneş, İsmail Hakkı (2003); “Promosyon Ürünlerin Muhasebe Kayıtları ve KDV Karşısındaki Durumu”, *Mali Çözüm*, Ekim-Kasım-Aralık, Sayı:65, İstanbul. (<http://www.ismmmo.org.tr/htmldergi.asp?id=2359>), 30.07.2006.

Güneş, İsmail Hakkı (2004); “Promosyon Ürünlerin Muhasebe Kayıtları ve KDV Karşısındaki Durumu”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Mart, Sayı:3, İstanbul (132-135).

Kaynak, Harun (2003); “Çalınan Malların Vergi Mevzuatındaki Yeri”, *Mükellefin Dergisi*, Lebib Yalkın Yayınları, Haziran, Sayı:126, İstanbul (43-47).

Keskin, Ömer (2003); “Binek Otomobillerine İlişkin KDV İndirimi-II”,*Yaklaşım dergisi*, Mart, Sayı:123, Ankara, (133-142).

Kılınç, Ersin (2004); “İskontolar ve KDV Karşısındaki Durumu”, www.vergidegundem.com/files/Makale2Haziran2004.doc, 20.07.2006

Kırıktaş, İlhan (1996); “Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonların KDV Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak, Sayı:173, İstanbul (18-24).

Kırıktaş, İlhan; Tolu, Abdullah (1999); İhracatta KDV Uygulaması, *Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını*, Ekim, Ankara.

Kırıktaş, İlhan (2002); “Ayni Olarak Yapılan Bağışların KDV Karşısındaki Durumları”, *Yaklaşım Dergisi*, Ekim, Sayı:118, Ankara (181-183).

Kırıktaş, İlhan (2005); “KDV’de Dönem Sonu İşlemleri Bakımından Özellik Taşıyan Durumlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık, Sayı:156, Ankara (110-113).

- Kızılot, Şükrü (1996); “Bağış Olayında KDV”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:34, İstanbul.
([http// www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)).
- Kızılot, Şükrü (1998); KDV Kanunu ve Uygulaması, (Föy-Volant), *Yaklaşım Yayınları*,
c.5, Ankara,
- Kızılot, Şükrü (2002); “Sermaye Şirketlerinin Ortaklara Borç Para Verme İşlemlerinin
KDV’ye Tabi Olmadığı”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık, Sayı:120, Ankara, (45-49).
- Kızılot, Şükrü (2004); “Ortağın Şirketten Çektiği Paraya KDV Hesaplanmayacağı”,
Yaklaşım Dergisi, Temmuz, Sayı:139, Ankara (9-11).
- Koç, Mustafa (2005); “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Tutulmaması Gerektiği”, *Yaklaşım
Dergisi*, Ekim, Sayı:154, Ankara.
- Maç, Mehmet (1997); “Mal İadeleri, Vazgeçilen Hizmetler ve Fiyat Farkları”, *Vergi
Dünyası Dergisi*, Eylül, Ankara (12-21).
- Maç, Mehmet (1998); *KDV Uygulaması*, Denet Yayıncılık, İstanbul.
- Maç, Mehmet (2000); “Vergi Uygulamalarında Hırsızlık Olayları”, *Yaklaşım Dergisi*,
Haziran, Sayı:90, Ankara (116-119).
- Maç, Mehmet (2001); “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*,
Nisan, Sayı:100, Ankara (82-90).
- Maç, Mehmet (2004); “Döviz İle Yapılan İşlemler”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık, Sayı:144,
Ankara (79-85).
- Maç, Mehmet, “KDV Uygulaması”, [http://www.bdodenet.com.tr/ kdv/kdv58.pdf](http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv58.pdf),
02.11.2006
- Maç, Mehmet, “KDV Uygulaması”, [http://www.bdodenet.com.tr/ kdv/kdv30.pdf](http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv30.pdf),
10.01.2007

- Mandal, Sezai (2005); “Mal İadelerinde KDV Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı:147, Ankara (167-170).
- Oktar, Kemal (2006); “KDV Tevkifat Uygulaması”, *Mali Pusula Dergisi* Ücretsiz Eki, Kasım, Ankara.
- Özen, Necati (2006); “Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahından İndirim İmkanı Bulunan Özel Kanunlarda Düzenlenen Bağışlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Ankara (75-81).
- Özkan, Murat (2004); “ KDV’de Vergi Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül, Sayı:141, Ankara (143-147).
- Pehlivan, Yafes (2004); “Zayi Olan Malların KDV Karşısındaki Durumu”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Nisan, Sayı:4, İstanbul (40-43).
- Pehlivan, Yafes (2005); “İhraç Kayıtlı Teslimlerin 3 Ay İçerisinde İhracata Konu Edilememesi Halinde Uygulanacak Yaptırımlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mayıs, Sayı:200, İstanbul (125-127).
- Pehlivan, Yafes (2006); “Bağış ve Yardımların İndirimi”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı:159, Ankara (123-130).
- Söyler, Halil; Zafer, Ersin (2006); “2006 Vergi ve Pratik Bilgiler Rehberi”, www.alomaliye.com/pratik_bilgiler_ana.htm, Mayıs, İstanbul, (80-95).
- Şahin, H. Kürşat (2001); “Binek Otomobili Alımında Ödenen KDV’nin Gider Kaydı”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, Sayı:100, Ankara (230-233).
- Şenlik, Mehmet; Uysal, Tolga (2004); *Genel Muhasebe*, Mersin Üniversitesi, Ders Notu: 16, Mersin.
- Şenlik, Mehmet, (2005), *İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Şenyüz, Doğan (2002); *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitapevi, Bursa.

- Şimşek, V. Arif (2001)a; “KDV İndirimi İçin Faturaların Yıl Sonuna Kadar Defterlere Kaydedilmesi Gerektiği”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım, Sayı: 107, Ankara, (58-62).
- Şimşek, V. Arif (2001)b; “İskontolarda KDV Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık, Sayı: 108, Ankara, (53-56).
- Şimşek, V. Arif (2001)c; “İskontolarda KDV Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık, Sayı: 108, Ankara, (53-56).
- Şimşek, V. Arif; Tolu, Abdullah (2002); “KDV’de İndirim”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, Sayı:112, Ankara, (323-324).
- Şimşek, V. Arif (2004); “Şirket Ortaklarına Borç Para Verilmesinin KDV’ye Tabi Olmadığı”, *Yaklaşım Dergisi*, Ekim, Sayı:142, Ankara (49-53).
- Şişman, Bülent (2003); “Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonların KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi karşısındaki Durumları ve Muhasebe Kayıtları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Kasım, Sayı:267, İstanbul (106-111).
- Taşyürek, Abubekir (2003)a; “İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV Uygulamaları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:62, İstanbul (57-62).
- Taşyürek, Abubekir (2003)b; “İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi Halinde KDV Uygulamaları”, *Mükellefin Dergisi*, Nisan, Sayı:124, İstanbul (25-31).
- Tolu, Abdullah (2001); “Firmaların Satışlarını Artırmak Amacıyla Çekilişle Hediye Vermelerinde KDV”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran, Sayı:102, Ankara (234-237).
- Tolu, Abdullah (2003); “Yılbaşı Eşantyonlarının Gider Kaydedilmesi ve KDV Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak, Sayı:121, Ankara (238-239).

- Tolu, Abdullah; Sezer, Yılmaz (2004); “KDV Hizmet İhracatı İstisnasında Döviz Alım Belgesi Aranılmaması Gerektiği”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak, Sayı:145, Ankara (228-230).
- Tolu, Abdullah (2004)a; “İmalatçının Faturasının İhracatçının Faturasından Sonraki Bir Tarihi Taşınması Halinde KDV İade ve Tecil-Terkin İşlemleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı:135, Ankara (271-274).
- Tolu, Abdullah (2004)b; “Yanan Malların KDV’nin Düzeltmesinde Son Durum”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül, Sayı:141, Ankara (208-210).
- Tolu, Abdullah (2005)a; “KDV Tecil-Terkin Uygulamasında Asgari 5 İşçi Çalıştırma Zorunluluğunda Son Durum”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül, Sayı:153, Ankara (208-211).
- Tolu, Abdullah (2005)b; “İmha Edilen Mallara Ait KDV’nin İndirilebileceği”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı:147, Ankara (241-246).
- Tolu, Abdullah (2006); “Müşterilere Çekilişle Verilen Hediye Gider Kaydı ve KDV’si”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı:159, Ankara (214-216).
- Türk, İsmail (1999); *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Yaraşlı, Genç Osman (2005); *Türkiye’de Vergi Reformu*, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Ankara.
- Yargıç, Bora (2006); “Gelir, Kurumlar ve KDV Açısından Bağış ve Yardımların İndirimi”, *Mali Çözüm*, Mart, Sayı:74, İstanbul (262-269).
- Yazıcı, Ahmet (2005); “İhraç Kaydıyla Satışlarda KDV’nin Tecil-Terkini İçin Aranılan Şartlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz, Sayı:151, Ankara (128-131).
- Yerci, Cahit (2005); “Gümrük Mevzuatı Dahil Tüm Yönleriyle İthalatta KDV”, *Yaklaşım Yayıncılık*, Nisan, Ankara.

Yıldırım, A. Ercan; Söyler, Halil (2003)a; “İhraç Edilmek Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Kur Farkı Uygulaması ve İmalatçı-İhracatçı Yönünden Muhasebeleştirilmesi”, *Mükellefin Dergisi*, Lebib Yalkın Yayınları, Ekim, Sayı:130, (44-51), İstanbul.

Yıldırım, A. Ercan, Söyler, Halil (2003)b; “Hediye Çeki Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, *Mükellefin Dergisi*, Lebib Yalkın Yayınları, Aralık, Sayı:132, (111-116), İstanbul.

Yükçü, Süleyman; Yükçü, Canan (2004); “Numune Mallar ve Muhasebe Kayıtları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:138, Ankara (40-44).

Yüksel, Volkan (2003); “İskontoların KDV Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart, Sayı: 123, Ankara, (123-128).

www.alomaliye.com

www.apakymm.com/makalelerimiz/talha_apak_binek_oto_kdv_oran.htm, 29.06.2006

www.atonet.org.tr/turkce/hakkinda/mudurlukler/dticaret.html#2

<http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv27.pdf>

<http://www.bdodenet.com.tr/kdv/kdv30.pdf>

http://www.bdodenet.com/kitap3.asp?id=163&key=gider_makbuzu

www.denet.com.tr

www.ekutup.dpt.gov.tr/vergi/ayhaneh/katmadeg.pdf

www.gelirler.gov.tr

<http://www.hazine.gov.tr/stat/egosterge/VI-KamuMaliyesi>

www.ismmmo.org.tr

<http://www.kobitek.com/makale.php?id=20>

www.malianaliz.com/hediyecekleri.htm

www.maliyepostasi.com.tr/sorucevap/kdv/mukellef/1.htm, 31.07.2006

www.tdk.gov.tr

<http://www.vergiportali.com/bulten.asp?kod=WEB0008032006153334>, 03.11.2006

www.ymm.net/vergi/katma_deger_vergisi.htm

Gelir Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

KDV Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Diğer Vergi Yasaları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

EKLER

Ek.1. Güncel KDV Oran Listesi, 18.05.2007

Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları:

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, %18

b) (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1

c) (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için,% 8

olarak tespit edilmiştir.

I SAYILI LİSTE

1-Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği, leblebi, kestane,

2- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Meyan kökü, meyan balı, meyan hülasesi, defne yaprağı, sumak yaprağı, ıhlamur, kekik, adaçayı, mazi, palamut, mahlep, çöven, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, kendir tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu, kapari (kebere), kanola (kolza), kitre, harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,

3- Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,

4- Buğday, arpa, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla, nohut, mercimek, küçük ve büyükbaş hayvanlar (arılar dahil) ile küçük ve büyükbaş hayvanların etleri ve bağırsağı (bunların herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç), zeytinyağı, patates, kuru soğan, sarmısak, (2003/6666 sayılı BKK ile eklenen ibare) zeytin

5- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka,

6- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet

kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri.

7- Gazeteler ve dergiler (3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18) uygulanır),

8- Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız “kullanılmış” olanlar,

“Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar”, “8703.10.18.00.00 diğerleri”] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.]

9- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre, sadece finansal kiralamaya konu olan malların (bu listenin 8 inci sırasında sayılan taşıtlar dahil) finansal kiralama şirketlerine veya finansal kiralama şirketlerince teslimi veya kiralanması işlemleri (Ancak, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli IV sayılı listede yer alan mallar ile aynı Kanunun eki II sayılı listenin 87.03, 8703.10.11.00.00, 8703.10.18.00.00, 87.11, 89.03, 8901.10.10.00.11, 8901.10.90.00.11 pozisyonlarında yer alan taşıtların bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18), yukarıda sayılanlar dışındaki kara nakil vasıtalarının bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı (%8) uygulanır.),

10- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.12.00 pozisyonundaki motorsuz bisikletler ve diğer motorsuz tekerlekli taşıtların (sepetli olsun olmasın) münhasıran sakatlar için imal edilmiş olanları ile 87.13 pozisyonundaki engelliler için tekerlekli koltuklar ve diğer taşıtlar (motoru veya hareket ettirici başka bir tertibatı olsun olmasın)

11- (2006/10620 sayılı BKK ile değişen sıra. Yürürlük; 09.07.2006) Net alanı 150 m2' ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m2' nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

12- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

13- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m2' ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

14- 24.6.1995 tarih ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamülleri hariç) teslimleri.

15- 4.12.1984 tarihli ve 3096 sayılı Kanun kapsamında işletme hakkı devir sözleşmesine konu olan işletme haklarının devir anlaşmaları uyarınca devirleri.

16- **(2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 22.05.2003)** İnsan ve hayvan sağlığı için kullanılan, kan ve kan komponentleri,

17- **(2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 22.05.2003)** Cenaze hizmetleri,

18- **(2004/7666 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 01.08.2004)** Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,

19- **(2004/7802 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 03.09.2004)** Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,

20- **(2004/7802 sayılı BKK ile eklenen sıra. Yürürlük; 03.09.2004)** Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları

(2003/6666 sayılı BKK ile değişen paragraf. Yürürlük; 01.01.2004) Bu listenin **(2004/8301 sayılı BKK ile değişen ibare. Yürürlük; 01.01.2005)** 2,3 ve 6 ncı sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18), **(2004/8301 sayılı BKK ile değişen ibare. Yürürlük; 01.01.2005)** 1 ve 4 üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı (%8) uygulanır. Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışı yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

Bu listenin 8 inci sırasında yer alan “kullanılmış” deyimini, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

II SAYILI LİSTE

A) TEMEL GIDA MADDELERİ

1- Kumes hayvanları ve balıklar ile bunların etleri (herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç),

2- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Süt, süt tozu, yoğurt, ayran, peynir, peynir altı suyu ve tozu, yumurta (likit ve pastörize olanlar dahil), hamur mayası, paketlenmiş kuru çay, şeker pancarının işlenmesi ile elde edilen kristal ve kesme şeker, arı balı, reçel, pekmez, pestil, tahin, helva, su, maden suyu,

3- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Pirinç, bulgur, makarna, mantı, erişte, her nevi ekmek (I sayılı listenin 5 inci sırasında belirtilen ekmekler hariç), simit, poğaç, galeta, kadayıf ile hububat, bakliyat, pirinç ve bulgurdan elde edilen un ve irmikler,

4- Yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağlar ile yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağların üretiminde kullanılan ham yağlar, tereyağ, pamuk çiğiti ve pamuk tohumu, prina,

5- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Taze sebze ve meyveler ile bunların konserve, turşu, salamura ve kurutulmuşları (dondurulmuş olanlar hariç), taze sebze ve meyvelerin yetiştirilmesi amacıyla kullanılan tohum, çekirdek, fide, fidan, çelik, daldırma, misel, spor ve benzerleri,

B) DİĞER MAL VE HİZMETLER

1- 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,

2- 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 114. maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takograf cihazı teslimleri,

3- Sinema, tiyatro, opera, operet ve bale giriş ücretleri,

4- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, "Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği" kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile "Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği" hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,

5- Türk Gümrük Tarife Cetvelininin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,

6- Kitap ve benzeri yayınlar (3266 sayılı Kanunla değişik 21.6.1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1/a bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır), (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen ibare) kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,

7- (2004/7802 sayılı BKK ile değiştirilen sıra) Küspe, tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler, (kedi-köpek mamaları hariç) saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, (2004/8301 sayılı BKK ile I sayılı listeden aktarılan ibare) fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanlar dahil)."

8- (2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra) İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, (2003/5710 sayılı BKK ile eklenen ibare) kan ürünleri ve aşılarda,

9- (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler,

10- (2004/6887 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri,

11- (2004/6887 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyarı ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç)

12- (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) İlgili Bakanlıklar tarafından ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan ve hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri,

13- (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tıbbi cihazlar (Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan "Tıbbi Cihaz Yönetmeliği", "Vücuda Yerleştirilebilir Aktif Tıbbi Cihazlar Yönetmeliği" ile "Vücut Dışında Kullanılan Tıbbi Tanı Cihazları Yönetmeliği" kapsamında tanımları verilen ve doğrudan sağlık hizmetleri ile veterinerlikte kullanılan cihazlar, bunların aksam ve parçaları) ile bunların kiralanması hizmetleri,

14- (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri,

15- (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) İplikler ve iplik imali için hazırlanan her nevi filamentler, lifler, vb. (Pamuktan, yünden, tiftikten, hayvan kıllarından, ipektan, sentetikten, suni maddelerden, dokumaya elverişli her nevi maddelerden veya bunların karışımlarından elde edilenler),

16– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Pamuklu, yönlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat (pamuk, keten, ipek, sentetik, suni, kauçuk iplik, lif ve benzerleriyle, hayvan kıllarıyla, dokumaya elverişli maddelerle veya bunların karışımları ile birlikte; el tezgahlarında veya diğer şekillerde dokunsun dokunmasın, ağartılmış, boyanmış, baskılı vb. şekillerde olsun olmasın), emdirilmış, sıvanmış, kaplanmış veya lamine edilmiş dokumaya elverişli mensucat, dokunmamış mensucat, vatka, keçe ile her nevi dantela, kordela, kordon ve işlemeler,

17– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Yukarıdaki 16 numaralı sırada yazılı mensucat, vatka, keçe ve dantela, kordela, kordon ve işlemelerden mamul; i ve dış giyim eşyası (şapka, kravat, kaşkol, kemer, çorap, eldiven vb. dahil), havlu, bornoz, perde, çarşaf, yastık, yorgan, battaniye, uyku tulumu, her türlü kılıf ve örtüler ile bunların benzeri ev tekstil ürünleri (taşıtlarda kullanılanlar dahil) (yataklar hariç),

18– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) İşlenmiş post, deri ve kseleler ile bunların taklitleri ve bunlardan mamul giyim eşyası (şapka, kemer, kravat, eldiven ve benzerleri dahil),

19– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri,

20– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Her nevi maddeden mamul çanta, bavul, valiz ve benzerleri,

21– (2006/10138 sayılı BKK ile eklenen sıra) Halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları,