



DÖNEM SONUNDA KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

SOME IMPORTANT MATTERS TO PAY ATTENTION AT THE END OF A PERIOD FROM VALUE ADDED TAX POINT OF VIEW

Murat GÖKKAYA(*)

ÖZ

Dönem sonu işlemleri sırasında gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanması ile ilgili işlemler, bazı durumlarda katma değer vergisinin konusunu da etkilemektedir. Bunlara; şüpheli hale gelen veya üzerinden reeskont hesaplanacak ticari alacaklara dahil olan katma değer vergilerinin durumu, muhasebe dışı envanter çalışmalarında eksik veya fazla olduğu tespit edilen emtia için yüklenilen katma değer vergileri, zayı olan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yüklenilen katma değer vergileri örnek gösterilebilir. Sayılan durumlar dışında dönem sonunda yapılan iskontolar, düzenlenen yansıtma faturaları gibi işlemler de katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu nedenle dönem sonunda işletmelerin, yaptıkları işlemlerin katma değer vergisine etkilerine dikkat etmeleri gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: KDV, Dönem Sonu, İlave Edilecek KDV

ABSTRACT

In some cases, the calculation of income or corporate tax bases during end-of-period processes also affect the subject of VAT. VAT in doubtful or rediscountable receivables, VAT of inventory shortages, excess stock and lost items detected during measurement can be given as good examples for such situation. Apart from these, discounts made at the end of periods and reflection invoices are also subject of VAT. Business, therefore, have to take into consideration the effects of their transactions on VAT.

Keywords: VAT, end of period, added VAT

(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Dönem sonu işlemleri, işletme tarafından VUK'un 186'ncı maddesi gereğince bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmekle (envanter çıkarmak, muhasebe dışı envanter) başlar. Daha sonra muhasebe içi envanter işlemlerine geçilerek fiili olarak tespit edilen değerler ile geçici mizanda yer alan değerlerin karşılaştırılması yapılır. Tespit edilen farklılıklar, değerlendirme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile giderildikten sonra (yevmiye defteri ve defteri kebir kayıtlarından sonra) söz konusu tutarlar kesin mizana aktarılır. Kesin mizan verilerine göre dönem sonu bilanço çıkarılır ve kapanış kayıtları ile dönem sonu işlemleri tamamlanmış olur.

Gerek dönem sonu işlemlerinde, gerekse dönem sonunda geçici mizanın düzenlenmesinden önce yapılan bazı işlemler katma değer vergisi matrahını etkilemektedir. Çalışmamızda dönem sonunda yapılacak işlemlerden, katma değer vergisi matrahını etkileyenlere ve bu konuda dikkat edilmesi gerektiğini düşündüğümüz hususlara ilişkin tespit ve değerlendirmelerimize yer verilecektir.

2- DÖNEM SONUNDA KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

2.1- Kur Farkları ve Kambiyo Kar/Zararının KDV Karşısındaki Durumu

Kur, bir birim yabancı paranın ulusal para cinsinden fiyatıdır¹. Bu durumda kur farkını, yabancı paranın ulusal para cinsinden fiyatının değişmesi olarak tanımlamak gerekir. VUK'un 280'inci maddesine göre borsada rayici bulunmayan yabancı paralar, Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunan kur ile değerlendirilir. Türkiye'de döviz borsası bulunmadığından dönem sonunda tüm yabancı paralar Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunan kur üzerinden değerlendirilir.

Döviz cinsinden belirlenen bedelin, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte döviz cinsinden tahsil edilmesi durumunda; dönem sonunda Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunan kur ile tahsil tarihindeki kur arasındaki fark, kambiyo geliri veya kambiyo zararı olarak dikkate alınır. Söz konusu fark, teslim ve hizmet ile ilgili olmadığından katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Ancak döviz cinsinden belirlenen bedelin, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde; ödeme tarihinde ortaya çıkan kur farkı, vade farkı kabul edildiğinden KDV Kanunu'nun 24'üncü maddesi gereğince matraha dahil bir unsurdur. Konuya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin 5.3. bölümünde; "*Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.*" denilmiştir. Bu durumda lehte ortaya çıkan kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Ortaya çıkan kur farkının alıcı lehine olması durumunda ise fatura, alıcı tarafından düzenlenecektir. Ödeme tarihindeki kur farkından kaynaklanan fark dışında, dönem sonunda yapılan değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkları üzerinden ise KDV hesaplanmamaktadır.

¹ Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, (Erişim: 06.10.2014)

2.2- Karşılık Ayrılacak Şüpheli Ticari Alacaklar Tutarının Hesabında KDV'nin Durumu

VUK'un 323'üncü maddesine göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılır.

334 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nin beşinci bölümünde şüpheli alacaklar üzerinden hesaplanmış olan katma değer vergisi için de karşılık ayrılmasının; VUK'un 323'üncü maddesinde yer alan ve yukarıda yer verilen şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla dönem sonunda karşılık ayrılacak şüpheli ticari alacak tutarının hesabında katma değer vergisi dahil tutarın dikkate alınması gerekmektedir.

2.3- Reeskont Ayrılacak Ticari Alacak ve Borçlarda KDV'nin Durumu

VUK'un 281 ve 285'inci maddelerine göre vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ve borçlar değerlendirme gününün kıymetine göre değerlendirilebilir. 64 Sıra Numaralı VUK Sirkülerine göre vadeli çekler de senet olarak kabul edildiğinden, bu kapsamda reeskonta tabi tutulabileceklerdir. Ticari alacak ve borçlar içinde bulunan katma değer vergisi tutarlarının reeskonta konu olup olmayacağına ilişkin herhangi bir yasal veya idari düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle doktrinde farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki, katma değer vergisinin daha önce gelir olarak ortaya çıkmamış olması ve KDV Kanunu 58'inci maddesine göre hesaplanan katma değer vergisinin gider olarak dikkate alınmaması nedeniyle KDV tutarı üzerinden reeskont hesaplanmaması gerektiği yönündedir. İkinci görüşe göre ise, alacak ve borç tutarına dahil olan katma değer vergisinin bu tutara dahil olması karşısında, bunlar üzerinden reeskont hesaplanmasına engel herhangi bir düzenleme bulunmadığından gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkindir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen 10.08.2001 tarih ve 42457 sayılı özelgede; KDV dahil tutar üzerinden reeskont ayrılabilmesi belirtilmiştir. Ancak söz konusu özelgenin, 6009 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce verilmiş olması nedeniyle 425 sayılı VUK Genel Tebliğine göre inceleme elemanları açısından bağlayıcılığı bulunmamaktadır². Bu nedenle bu konuda henüz bir belirlilik bulunmamaktadır.

Tarafımızca, alacak ve borç tutarları içerisinde yer alan katma değer vergisi tutarları üzerinden; söz konusu KDV tutarlarının alacak ve borçların bir unsuru olması, Kanun hükmünde ve diğer düzenlemelerde bu tutarlar üzerinden reeskont hesaplanmasını engelleyici açık herhangi bir hükme yer verilmemiş olması karşısında, reeskont hesabında dikkate alınabilecekleri düşünülmektedir.

2.4- Ortaklara Verilen Borçların KDV Karşısındaki Durumu

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari faaliyet kapsamındaki teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Ortaklara borç verme işi de, bir finansman temini hizmeti olarak kabul edildiğinden katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

² Adem Bilgili; "Alacaklar ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi, Reeskont İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:388, Aralık 2013.

KDV Kanunu 17/4-e madde hükmüne göre banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler katma değer vergisinden istisnadır. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesine göre, banka ve sigorta şirketleri dışında bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar da BSMV'ye tabidir. Ancak 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında bir kişinin banker sayılabilmesi için bu işlemlerin esas iştiğal konusu olması gerekir. Dolayısıyla borç para verme işini esas iştiğal konusu olarak yapmayan şirket tarafından ortağına borç verilmiş olması durumunda banker olarak kabul edilmediğinden, lehlerine aldıkları paralar da BSMV'nin konusuna girmeyecektir. Bu nedenle söz konusu tutarlar üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Diğer taraftan dönem sonunda her ne kadar herhangi bir faiz tahsil edilmese de, KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi gereğince emsal bedel olarak hesaplanacak faiz üzerinden katma değer vergisi hesaplanmalı ve beyana konu edilmelidir³.

2.5- Yapılan Sayım Sonucunda Bulunmadığı Tespit Edilen, Değer Düşüklüğüne Uğrayan, Kullanım Süresi Geçen Mallar İçin Yüklenilen KDV Tutarları

Dönem sonunda yapılan sayım sonucunda; çalınma, depodan çekildiği halde kasten veya ihmal ile kayıtlara intikal ettirilmemiş olma, geçici olarak depodan çıkarılmış olma gibi nedenlerle eksik mal bulunduğu tespit edilebilir. Bu durumda söz konusu eksikliğin nedenine göre alıfta yüklenilen katma değer vergisinin indirimlerden reddi söz konusu olabilmektedir.

Ancak aynı cins ve karışma ihtimali olan emtialarda meydana gelen artı ve eksi farklar sayım tutanakları kesinleşmeden birbiri ile mahsup edilebilir⁴. Bu durumda herhangi bir düzeltme işlemi yapılması gereği bulunmamaktadır.

2.5.1- Kayıt Dışı Satış veya Kayıtlara İntikal Ettirilmemiş Satış Belgeleri

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesine göre verginin konusunu teşkil eden işlemlerden birinin gerçekleştirilmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde aynı Kanun'un 20'inci maddesinde belirtilen matrah üzerinden hesaplanan verginin beyan edilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme dönemi geçtikten sonra beyan edilmediği tespit edilen katma değer vergisinin, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesine ilişkin olarak VUK'un 117'nci maddesinde tanımlanan "matrah hatası" olduğu kabul edilerek, aynı Kanunun 119/5. maddesi gereğince mükellefin müracaatı ile düzeltilmesi talep edilir. Söz konusu dilekçede belirtilmek ve madde hükmünde sayılan şartları taşımak koşuluyla VUK'un 371'inci maddesi kapsamında "Pişmanlık ve İslah" hükümlerinden yararlanılabilecektir.

2.5.2- Çalınma

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesine göre sermayede vukua gelen eksilmeler zarar olarak kabul edilmemektedir. KDV Kanunu'nun 30/d madde hükmüne göre Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin de indirimi kabul edilmez.

³ Adem Bilgili, a.g.m.

⁴ Adem Sinat; "Envanter Noksan ve Fazlaları", Vergi Dünyası, Sayı 342, Şubat 2010, s.129

Çalınan mal da sermayede vukua gelen eksilme olarak kabul edildiğinden, söz konusu malın alışında yüklenen katma değer vergisinin indirimlerden reddi gerekmektedir. Öte yandan KDV Kanunu'nun 58'inci maddesine göre katma değer vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmediğinden indirim konusu olmayan verginin dönem gideri olarak yazılması da mümkün değildir⁵.

2.5.3- Doğal Afet ve Diğer Nedenler Sonucu Zayi Olma

KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre; *"Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi"* indirimi kabul edilmemektedir. Dolayısıyla söz konusu nedenler dışında (deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep ilan edilen yerdeki yangın dışında, örneğin su basması sonucunda) zayi olan mallar için yüklenen katma değer vergilerinin indirimlerden reddi gerekmektedir.

Sayılan üç durumun ortaya çıkması durumunda; alışta yüklenen katma değer vergisi indirimi ilgili dönemde yapıldığından, katma değer vergisi açısından herhangi bir işlem yapma gereği bulunmamaktadır. Diğer nedenler sonucunda ortaya çıkan zayıatlarda ise zayıatın ortaya çıktığı vergilendirme dönemine ait beyannamede "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

2.5.4- İspat Edilemeyen Durumlar Nedeniyle Zayi Olma veya Kaybolma

KDV Kanunu'nun 3/a madde hükmüne 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 sayılmaktadır. Bu nedenle malın zayi olma nedeni ispat edilmemiş olması durumunda, işletmeden çekme olarak değerlendirilmesi ve aynı Kanun'un 27'nci maddesi gereğince emsal bedel üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin hesaplanan KDV olarak kayıtlara intikali gerekmektedir.

2.5.6- Malın Zayi Olmaksızın Değer Düşüklüğüne Uğraması

60 Seri No'lu KDV sirkülerinde malın zayi olmaksızın önemli derecede değer düşüklüğüne uğramış olması durumunda malın zayi olmasına ilişkin hükümlerin geçerli olmayacağı ve bu malların alışında yüklenen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla tamamen yok olma anlamına gelen "zayi" durumu ortaya çıkmamışsa, önemli derecede değer düşüklüğü ortaya çıkmış olsa da; alışta yüklenen katma değer vergilerinin indirimlerden reddedilmesi gerekmemektedir.

Buna göre değeri düşen mala ilişkin olarak VUK'un 267'nci maddesi gereğince takdir komisyonu tarafından yapılan çalışma sonucunda herhangi bir değer takdir edilmesi durumunda bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen katma değer vergisi indirim konusu yapılacaktır. Ancak takdir komisyonu, söz konusu malların herhangi bir iktisadi kıymetinin bulunmadığına ilişkin karar verirse zayi olduğu kabul edilerek yukarıda yer verilen açıklamalara göre hareket edilecektir.

2.5.7- Üretim, Depolama veya Taşıma Sırasında Ortaya Çıkan Fire İçin Yüklenen KDV

Malların saklanması veya taşınması sırasında, kuruma, dökülme, bozulma gibi nedenlerle ortaya

⁵ Serkan Kalaycı; "Sayım ve Tesellüm Noksanlığı", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:171, Aralık 2013

çıkan eksilme veya ağırlık kaybı veya üretim sürecinde kullanılan hammaddelerin teknik özellikleri ve kullanım biçimlerine göre toz ve ufak parçalar biçiminde ya da buharlaşma yoluyla yok olması fireyi ifade etmektedir⁶.

VUK'un 262'nci maddesine göre maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması için katlanılan tutarlar ile bunlara ilişkin giderler toplamıdır. Dolayısıyla söz konusu malların miktarında fire sonucu azalma ortaya çıksa da, elde edilme veya değerini artırma için katlanılan tutarlar ile bunlara ilişkin giderler sabit olduğundan, maliyet etkilenmeyecektir. Buna paralel olarak söz konusu malların alışında yüklenilen katma değer vergisi tutarları da indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan normal üretim, depolama veya taşıma faaliyetleri sonucu ortaya çıkabilecek fire miktarının üzerinde bir mal kaybı mevcutsa, söz konusu kaybın gerçekten fire sonucu ortaya çıktığını ispat külfeti VUK'un 3'üncü maddesi hükmü gereğince (*iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*) mükellefe ait olacaktır. 60 Seri No'lu KDV Sirkülerinin 8.1.3.3. bölümünde, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Mükellef hakkında yapılan inceleme sonucunda, fire sonucu kayba uğradığı iddia olunan malların üretime dahil edildiği veya doğrudan satışa konu edildiği kanaatine varılması durumunda, VUK'un 267'nci maddesi gereğince tespit edilen emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak ilgili dönem matrahına ilave edilmesi gerekecektir. Bu durumda alışta yüklenilen katma değer vergisi tutarlarının indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

2.5.8- Kullanım Süresi Geçen Mallar İçin Yüklenilen KDV

Zayi olan mallara ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirimi, KDV Kanunu'nun 30/c maddesi gereğince deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nca mücbir sebep ilan edilen yerdeki yangın dışında kabul edilmemektedir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde kullanım süresi geçen veya başka bir nedenle kullanılamayacak durumda olan malların da zayi olduğu kabul edilmektedir. Tebliğin II/C-2.4. bölümünde konuya ilişkin olarak; "*mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedente kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir.*" açıklamasına yer verilmiştir.

Söz konusu malların resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda, yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme döneminde "İlave Edilecek KDV" olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2.5.9- Sayım ve Tesellüm Noksanlığının Nedeninin Bulunamamış Olması

Yapılan sayım sonucunda mal noksanlığı bulunduğu tespit edilmesi durumunda, söz konusu mal bedeli noksanlığın nedeni bulunana kadar "197 Sayım ve Tesellüm Noksanlığı" hesabında izle-

⁶ Türk Dil Kurumu, İktisat Terimleri Sözlüğü, www.tdk.gov.tr (Erişim: 21.11.2014)

nebilmektedir. Ancak noksanlığın nedeninin bulunamaması durumunda ispat edilemeyen zayii olma durumunda olduğu gibi, işletmeden çekiş olarak değerlendirmek gerekecektir.

İşletmenin envanterine dahil olan emtiadan sayım sonucunda noksan olduğu tespit edilenlerin, bu noksanlığın nedeninin bulunamaması durumunda KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi gereğince tespit edilecek emsal bedel üzerinden satış gibi dikkate alınarak, hesaplanacak katma değer vergisinin beyan edilmesi gerekmektedir⁷.

2.6- Sayımda Fazla Olduğu Tespit Edilen Mallar İçin Yüklenilen KDV

2.6.1- Belgesiz Alış veya Kayıtlara İntikal Ettirilmemiş Alış Belgeleri

KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilirler. Bu kapsamda belgesiz mal alınması durumunda, söz konusu alış için (yüklenilen vergi bulunmadığından) herhangi bir katma değer vergisi indiriminden yararlanma imkanı bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, KDV Kanunu'nun 9/2 maddesinde yer alan; "*Fiili yada kaydı envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır*" hükmüne göre belgesiz mal bulunduran, alıcı olarak mükellef olmasa da vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla dönem sonunda yapılan sayım sonucunda fazla olduğu tespit edilen malın, belgesiz alındığının bilinmesi halinde; gelir kaydedilerek aktife alınsa da, katma değer vergisi açısından sorumluluk devam edecektir. Belgesiz alışın tespit edilmesi durumunda ayrıca VUK'un 353'üncü maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilir.

KDV Kanunu'nun 29/3 madde hükmüne göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Çalışmamızın sonraki bölümünde detaylı olarak değinileceği gibi, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler indirim hakkını, söz konusu özel hesap dönemi içinde kullanabilirler. Bu kapsamda dönem sonu yapılan sayım sonucunda fazla olduğu tespit edilen mal için fazlalık nedeninin, kayıtlara intikal ettirilmemiş alış belgesi olduğunun tespit edilmesi durumunda; ilgili takvim yılı veya özel hesap dönemi aşılmaması şartıyla, alış belgesinin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim hakkı kullanılabilir.

2.6.2- Konsinye Olarak Kabul Edilen Mallar

Konsinye, emanet yeri anlamına gelen Fransızca "Consigne" kelimesinden gelmektedir. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun⁸ 532'nci maddesinde alım satım komisyonculuğu, "*ücret karşılığında, kendi adına ve vekâlet verenin hesabına kıymetli evrak ve taşınırın alım veya satımını üstlendiği sözleşmedir*" olarak tanımlanmıştır. KDV Kanununun 10/d maddesi gereğince komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya tesliminde vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Bu yüzden konsinye olarak satılmak üzere teslim edilen emtia için faturanın en geç, malların

⁷ Adem Sinat; a.g.m., s.131.

⁸ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

konsinyeye gönderildiği tarihte düzenlenen irsaliye tarihinden itibaren değil, satışın gerçekleştirildiği tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir⁹.

Stoklarında satılmak üzere emanet mal bulunduran araçlar (konsinye) için, dönem sonu stok sayımında tespit edilen söz konusu emanet mallar için, vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmediğinden ve malın mülkiyeti devredilmemiş olduğundan herhangi bir işlem yapılması gereği bulunmamaktadır.

2.7- Zayi Olan ATİK'ler İçin Yüklenilen KDV

KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu hükümde geçen "mal" deyimini ile amortisman tabii iktisadi kıymetler kast edilmiş ise zayi olan söz konusu varlıklar için yüklenilen katma değer vergileri de sayılan üç durum dışında indirilemeyecektir.

KDV Kanunu'nun 1'inci maddesinde verginin konusunun ticari faaliyet kapsamındaki teslim ve hizmetler olarak sayılmış olması, 2'nci maddesinde teslimin tanımı yapılırken "mal" tabirinin kullanılması ve başka bir iktisadi varlığın tesliminden bahsedilmemesi, 10'uncu maddesinde yer alan vergiyi doğuran olaya ilişkin hükümde "mal teslimi" olarak ifade edilmesi, ayrıca amortisman tabii iktisadi kıymetten bahsedilmemesi karşısında "mal" deyiminden ATİK dahil her türlü iktisadi varlığı anlamak gerekir.

Amortisman tabii iktisadi kıymetlerin zayi olması durumunda, Kanun'un izin verdiği haller dışında bu varlıklara eklenen bir katma değer olmadığından ve indirim mekanizması işleyemeyeceği için mükellef zayi olan varlığın nihai tüketicisi gibi kabul edilir ve yüklenilen vergi indirilememektedir¹⁰. Ancak KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde sayılan doğal afetler sonucu zayi olmuşsa alışıta yüklenilen vergilerin indirimi kabul edilecektir.

2.8- Örtülü Sermaye Düzeltme İşlemlerinin KDV Açısından Etkileri

KVK'nın 12'nci maddesine göre örtülü sermaye üzerinden yapılan faiz ve benzeri ödemeler, dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılarak gerekli tarhiyatlar yapılır. Ayrıca mükelleflerin örtülü sermayeyi borç olarak kaydetmesi nedeniyle örtülü sermaye üzerinden hesaplanarak indirim konusu yapılan faiz ve benzeri giderler, hasılatın tespitinde indirimlerden çıkarılır.

Kar payı dağıtımı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar, KDV Kanunu'nun 1'inci maddesine göre verginin konusuna girmediğinden; örtülü sermaye üzerinden yapılan bu düzeltme işlemi ile ilgili katma değer vergisi yönünden yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Ancak 60 Seri No'lu Sirkülerinin 8.1.4. bölümünde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Bu nedenle işletme kayıtlarında borç olarak görünen örtülü sermaye üzerinden hesaplanan giderlere ilişkin daha önce indirim konusu yapılmış olan katma değer vergisi tutarlarının indirimlerden reddi gerekmektedir.

⁹Talha Apak; "Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemleri, Belgelendirilmesi ve Muhasebe Kaydı" Yaklaşım Dergisi, Sayı:139, Temmuz 2004

¹⁰ Halil Sencar; "Zayi Olan ATİK'lere Ait Yüklenilen KDV İndirilebilir mi?" Vergi Sorunları, Sayı:282, Mart 2010

2.9- Hesap Dönemi Geçtikten Sonra Gelen Faturalarda Yer Alan KDV Tutarları

KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde göre mükellefler faaliyetleri ile ilgili olmak şartıyla alışları nedeniyle yükledikleri vergileri, satışları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edebilmektedirler. Ancak aynı Kanun'un 34/1 madde hükmüne göre bu indirim hakkından yararlanabilmek için söz konusu vergilerin alış belgelerinde gösterilmesi ve yasal defter kayıtlarına alınması gerekmektedir. Diğer taraftan "Vergi İndirimi" başlıklı 29'uncu maddenin üçüncü fıkrasına göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla alış belgelerinin yasal defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Mülga 15 Seri No'lu KDV Genel Tebliğ'inde, özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından indirim hakkının; takvim yılı yerine kendileri için belirlenmiş özel hesap dönemini aşmamak şartıyla, alış belgelerinin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği belirtilmiştir. Ancak daha sonra yayımlanan 60 Seri No'lu KDV Sirkülerinde bu yolda bir açıklama yapılmamıştır. Diğer taraftan düzenleme bulunmasa dahi, özel hesap dönemine tabi mükellefler için indirim hakkının takvim yılı yerine özel hesap dönemi esas alarak kullanılabileceği görüşleri mevcuttur¹¹. Takvim yılı veya özel hesap dönemi geçtikten sonra gelen faturalara konu KDV'lerin indirim imkanı bulunmamaktadır.

2.10- Dönem Sonlarında Yapılan İskontoların Durumu

KDV Kanunu'nun 25/a madde hükmüne göre, mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen iskontolar KDV matrahına dahil değildir. Yasal düzenleme çerçevesinde KDV Genel Uygulama Tebliğinin 6.1. bölümünde de; ticari teamüllere uygun olan ve fatura ya da benzeri vesikalarda gösterilmiş olan iskontoların matrahtan indirilebileceği belirtilmiştir.

Bazı durumlarda satıcı, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca göstermek yerine yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) iskonto uygulayabilmektedir.

KDV Kanunu'nun 35'inci maddesi hükmüne göre "*malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir*". Söz konusu hüküm çerçevesinde dönem sonunda yapılan iskontolar, esas itibarıyla asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurduğundan, iskontonun yapıldığı dönem içinde düzeltilir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 6.1. bölümüne göre, düzeltme işleminin; "*alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle*" yapılacağı belirtilmiştir.

2.11- Dönem Sonunda Düzenlenen Masraf Aktarma Faturaları

Özellikle holding şeklinde örgütlenen şirketlerde, holding merkezinde ortaya çıkan masrafların, masrafin ilgili olduğu alt şirkete aktarılması için yansıtma faturası düzenlenmektedir. Ayrıca muhatap firma yerine farklı bir firmaya faturalanmış olan masraflar da yansıtma faturası ile muhataba aktarılmaktadır.

¹¹ Erdem Tiren; "Dönem Sonunda KDV Yönünden Özelik Taşıyan Hususlar", Vergi Dünyası, Sayı 388, Aralık 2013

Masrafların gerçek muhatabına yansıtılması sırasında düzenlenecek faturada KDV gösterilip gösterilmeyeceği, söz konusu verginin indirim konusu yapıp yapılmayacağına ilişkin iki farklı görüş bulunmaktadır. Bunlardan ilki; aktarıma konu masrafı doğuran işlemin KDV'ye tabi olması durumunda yansıtma faturasında da bu oranda vergi hesaplanması ve indirilmesi, KDV'ye tabi olmaması durumunda yansıtma faturasında da vergi hesaplanmaması şeklindedir¹². Buna göre örneğin kredi faiz giderlerinin aktarılmasına ilişkin faturada KDV hesaplanmazken, nakliye masraflarının aktarılmasında KDV hesaplanacak ve bu vergi indirilebilecektir.

İkinci görüşe göre ise masrafı aktaracak mükellefin hiçbir durumda katma değer vergisi indirim hakkı bulunmamaktadır. Buna göre masraflar dekont ile aktarılmalı, ya da faturada katma değer vergisi gösterilmesi gerekiyor ise de indirim hesaplarına alınmaksızın geçici hesaplarda bekletilmesi gerekmektedir¹³. Aksi durumda kendisi tarafından fiilen yüklenilmeyen katma değer vergisi indirim hesaplarına alındığı vergilendirme döneminde sonra aktarılması halinde vergi ziyayı ortaya çıkarabilecektir. Gerçekten de KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde "*faaliyetlerine ilişkin*" yüklenilen vergilerin indirimini kabul edilmiştir. Başka bir mükellefin faaliyetine ilişkin yüklenilen verginin indirimi kabul edilmemiştir. Benzer şekilde, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "liman ve hava meydanlarına ilişkin istisna" bölümünde (II/B-2.2.), yolcu servis ücretinin havayolu şirketi tarafından bilet bedeline eklenerek yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticisine aktarılması için düzenlenen faturada "*bu aktarma işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden*" (istisna olduğundan ifadesine yer verilmemiştir) KDV gösterilmeyeceği belirtilmiştir.

Aktarılabilecek masraf dışında, düzenlenen yansıtma faturasında ücret, komisyon gibi ek tutarların bulunması halinde bu tutarlar üzerinden genel oranda (%18) katma değer vergisi hesaplanacağı konusunda herhangi bir görüş ayrılığı bulunmamaktadır.

2.12- Faaliyeti Sona Eren İşletmelerde Stokta Bulunan Mallar ve İndirilemeyen KDV Tutarları

İşin bırakılması veya şirketin tasfiyesi gerçekleşmiş olmasına karşın işletme nezdinde bulunan malların vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekildiği kabul edileceğinden, KDV Kanunu'nun 3/a madde hükmü gereğince vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Bu nedenle söz konusu malların emsal bedelleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin ilgili dönem matrahına ilavesi gerekecektir.

Ayrıca işi bırakan veya tasfiyesi gerçekleşen şirketin son KDV beyannamesinde "sonraki döneme devreden KDV" tutarına ilişkin indirim veya iade hakkı bulunmadığından, KDV Kanunu'nun 58'inci maddesi hükmünün mefhumu muhalifinden bu tutarın gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması mümkündür.

25.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-1875 sayılı özelgede; "*işin bırakılması veya şirketin tasfiyesi dolayısıyla, işletmede bulunan vergiye tabi malların işletmeden çekilen değer olarak KDV Kanununun 3/a maddesi gereğince emsal bedel üzerinden KDV hesaplanarak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir.*"

¹² Erdem Tiren; a.g.m., s. 201

¹³ Kadir Tunç; "Yansıtma Faturaları ve KDV Uygulamaları", Vergi Raporu, Sayı 181, Ekim 2014

İndirim konusu yapılamayan KDV ise sonraki döneme devreden KDV olarak kalacaktır. *Sonraki döneme devreden KDV'nin, iade hakkı doğuran bir işlem bulunmaması kaydıyla, iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, mükellefiyetin terkin edildiği tarih itibarıyla indirim yoluyla giderilemeyen KDV ilgili dönem gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Diğer taraftan, devreden vergilerin gider yazılabilmesi ile ilgili bu uygulama sadece faaliyeti bırakan mükellefler için geçerlidir. Faaliyetin devamı süresince devreden vergilerin gider veya maliyet olarak değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı tabiidir.*" açıklamalarına yer verilmiştir.

3- SONUÇ

İşletmeler, dönem sonunda gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını doğru tespit edebilmek amacıyla bazı işlemler yapmaktadır. Söz konusu işlemler aynı zamanda katma değer vergisi matrahını da etkileyebilmektedir. Bu nedenle geçici mizandan önce yapılan işlemlerde de, dönem sonu işlemlerinde de, her bir işlemin katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi, gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması ve beyanların hazırlanması gerekmektedir. Çalışmamızda tespit edilen hususlar özetle aşağıdaki gibidir;

- Kambyo karı veya zararının teslim ve hizmet ile bağı bulunmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak kur farkları, vade farkı olarak kabul edildiğinden matraha dahil edilmelidir.
- Karşılık ayrılacak veya reeskont hesaplanacak ticari bir alacak bulunması durumunda, söz konusu alacak tutarının, katma değer vergisi dahil tutar olarak dikkate alınması gerekmektedir.
- Ortaklara verilen borçlar, hizmet ifası olarak kabul edildiğinden dönem sonuna kadar hesaplanacak faizleri üzerinden KDV hesaplanmalıdır.
- Çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, envanter noksan ve fazlalıkları açısından yüklenilen vergilerin indirimleri ile ilgili KDV Kanunu'nun indirim ile ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.
- Zayi olan amortisman tabi iktisadi kıymetler, "mal" kavramının içerisinde yer aldığından deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nca mücbir sebep ilan edilen yerdeki yangın nedeniyle zayi olanlar dışında alıfta yüklenilen vergilerin "ilave Edilecek KDV" olarak beyan edilmesi gerekmektedir.
- Örtülü sermaye düzeltme işlemlerinden dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Ancak örtülü sermaye üzerinden hesaplanmış olan faiz ve benzeri giderlere ilişkin KDV'nin indirimlerden reddi gerekmektedir.
- Takvim yılı geçtikten sonra gelen faturaların indirim imkanı bulunmamaktadır. Ancak özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından, takvim yılı geçmiş olsa da ilgili hesap dönemi içinde indirim hakkı kullanılabilir.
- Masraf aktarma faturalarında yer alan katma değer vergileri yalnızca masrafın ilgili olduğu mükellef tarafından indirim konusu yapılabilir. Aracı mükellefler bu tutarları indirim konusu yapamaz.
- Faaliyetleri sona eren işletmelerde bulunan mallar, işletmeden çekilmiş kabul edildiğinden, emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak matraha ilavesi gerekmektedir. Diğer taraftan son beyannamesinde "sonraki döneme devreden KDV" olarak yer alan tutarın indirim ve iadesi mümkün olmadığından gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

KAYNAKÇA

- APAK, T. "Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemleri, Belgelendirilmesi ve Muhasebe Kaydı", Yaklaşım Dergisi, Sayı:139, Temmuz 2004
- BİLGİLİ, A. "Alacaklar ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi, Reeskont İşlemleri ve Muhaseseleştirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:388, Aralık 2013.
- Büyük Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, (www.tdk.gov.tr)
- GÜNGÖR, M. "Değerleme Kavramı ve Ölçüleri", Vergi Raporu, Sayı 171, Aralık 2013
- KALAYCI, S.; "Sayım ve Tesellüm Noksanlığı", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:171, Aralık 2013
- SENCAR, H. "Zayi Olan ATİK'lere Ait Yüklendiren KDV İndirilebilir mi?" Vergi Sorunları, Sayı:282, Mart 2010
- SİNAT, A. "Envanter Noksan ve Fazlaları", Vergi Dünyası, Sayı 342, Şubat 2010, s.129
- TİREN, E.; "Dönem Sonunda KDV Yönünden Özelik Taşıyan Hususlar", Vergi Dünyası, Sayı 388, Aralık 2013
- TUNÇ, K. "Yansıtma Faturaları ve KDV Uygulamaları", Vergi Raporu, Sayı 181, Ekim 2014