

DÂHİLİ SARFA (ÖZ TÜKETİME) KONU MALLARIN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve ÖZELLİKLİ DURUMLARI

THE PLACE AND CHARACTERISTICS OF THE GOODS COMPOSING
THE SUBJECT OF SELF-CONSUMPTION IN THE TAX LEGISLATION



Niyazi Koray GÜRHAHTA*

ÖZ

İşletmeler ticaretini yapmak üzere aldıkları malları üretimde yahut işletme içinde veya dışında çeşitli şekillerde kullanabilmektedirler. Çeşitli nedenlerle işletmeden çekilen mallara ilişkin bu çekişlerin iş ile ilgili olup olmaması vergilendirmeyi etkilemektedir.

İşletmelerin varlıkları içerisinde önemli bir yer tutan malların işletmeden çekilmesi halinde muhasebe kayıtlarına intikâl ettirilmeleri, giderleştirilmesi ve belge düzenlerinin doğru bir şekilde yapılması vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti ve işletmelerin cezai işlemlerle karşılaşmaması açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışmada dâhili sarfa konu malların giderleştirilme biçimleri, KDV karşısındaki durumu ve belge düzeni ile ilgili özellikli hususları Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunları ile ikincil mev-

ABSTRACT

Commercial enterprises can use the goods they buy to trade in production or in various forms both inside and outside the enterprise. The fact that these disputes related to the goods withdrawn from the enterprise for various reasons are related to the business affects taxation.

In the event that significant assets of enterprises are withdrawn from the enterprise, it is important to transfer, rectify and correct the document order to the accounting records in order to accurately determine the tax base and not to punish the enterprises.

In this study, it has been tried to determine the specific issues related to the manner of elimination of the goods which constitute the subject of self-consumption, the situation of the goods against VAT and the document layout in terms of income tax, Value Added

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 12.01.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

zuatlar yönünden değerlendirilerek ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Dâhili Sarf (Öz Tüketim), Gider, KDV, Sevki İrsaliyesi, Ba Ve Bs Formları, Dâhili Sarf Pusulası

Tax, tax procedural law and other tax laws and secondary legislations.

Keywords: self-consumption, expenditure, vat, waybill, forms of ba and bs, self-consumption certificate.

1- GİRİŞ

İktisatta öz tüketim, tarım kesiminde çalışanların satmak amacıyla değil de kendi beslenme ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim yapmaları durumunu anlatmaktadır. Kendi ihtiyaçlarını karşılamak için üretilen ürünler, sahibi için kullanma değeri olan mallardır. Üretilen mallar para veya başka bir mal karşılığı ticarete konu edilecek ise bu malın kullanma değeri başkaları içindir.¹ Para veya başka bir mal karşılığı ticarete konu edilmek üzere üretilen malların sahibi için ise değiştirme değeri (değişim kıymeti, ekonomik kıymeti)² vardır.

Kısaca öz tüketim; üreticilerin kendi ürettiklerini kullanmalarıdır. Bu durumda ürün değiştirme değerine dönüşmez.³

İşletmeler de ticaretini yapmak üzere aldıkları malları üretimde yahut işletme içinde veya dışında çeşitli şekillerde kullanabilmektedirler. Çeşitli nedenlerle işletmeden çekilen mallara ilişkin bu çekişlerin iş ile ilgili olup olmaması vergilendirmeyi etkilemektedir.

Otomobil yetkili satıcısı, satılmak üzere alınan bir otomobili; işletme ortağının eşinin kullanımı için (değiştirme değeri) veya işletmede test sürüş aracı olarak kullanılmak üzere (kullanma değeri) stoklardan çekilmesi gibi işletme sahiplerinin veya ortaklarının/yöneticilerinin talimatı üzerine bir mal işletme stoklarından çıkarılabilmektedir.

İşletmeler ticaretini yapmak üzere aldıkları malları üretimde yahut işletme içinde veya dışında çeşitli şekillerde kullanabilmektedirler. Yani ticareti yapılmak veya imalatta kullanılmak üzere alınan mallar öz tüketime konu edilebilmektedir. Bu yazımızda dâhili sarfa (öz tüketime) konu malların (Çalışmamızın izleyen bölümlerinde mal ifadesi, dâhili sarfa konu hizmet ifası gibi işlemleri de kapsayacak şekilde kullanılacaktır.) vergi mevzuatındaki yerini ve bu konuya dâhil bazı özellikli durumları değerlendirmeye çalışacağız.

2- GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN

İşletmeden çekilen mallar ile ilgili olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinde işletmeden çekilen malların bedelinin gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Aynı kanunun

¹ Eylem ve Düşünce Açısından 19. Yüzyıl, Necip Alsan, Evrensel Basım Yayın <https://books.google.com.tr/books?id=yCECAwAAQBAJ&pg=PT205&lpq=PT205&dq=%C3%BCr%C3%BCn+de%C4%9Fi%C5%9Ftirme+de%C4%9Feri&source=bl&ots=fVfcUKff8d&sig=1zAvxMIUN0WsMQB6EaVpxWQcVo&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwiyz-OXuqfYAhUBRhQKHbSDDPIQ6AEIKDAA#v=onepage&q=%C3%BCr%C3%BCn%20de%C4%9Fi%C5%9Ftirme%20de%C4%9Feri&f=false>, Erişim tarih ve saati: 26.12.2017/12.45

² <http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-2813-degistirme-degeri-#.WklsSrr5fNw>, Erişim tarih ve saati: 26 Aralık 2017/18.00

³ <https://www.muhasebeturk.org/nedir/oz-tuketim-nedir-ne-demek-tanimi-anlami-nedemek>, Erişim tarih ve saati: 26 Aralık 2017/18.00

38 ve 41''inci maddelerinde işletmeden çekilen bu malların değerinin ticari kazançta ilave edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bu düzenlemeler ile işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması amaçlanmıştır. Yani bu düzenlemeler işle ilgili olmaksızın işletmenin dışına çıkarılan mallara ilişkin olup işletme dışına çıkarılan malın emsal bedeli kadar hasılat kaydı yapılması gerekmektedir.

İşletme bünyesinde kullanılmak üzere işletmeden çekilecek olan mallar için ise vergi mevzuatında bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde belirtilen giderlerin safi kazancın tespitinde, hasılattan indirilmesine müsaade edilmiştir. GVK'nın 40'inci maddesi ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla matuftur. Söz konusu madde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri içinde geçerli olacaktır.

Dâhili sarf, ticareti yapılmak üzere alınan mallarının bir kısmının üretimde kullanılması ya da işletme içinde kullanılması/tüketilmesi (işletme bünyesinde, işle ilgili olarak kullanılması) durumunu ifade eder. Dâhili sarf ticari kazancın sağlanması ve sürekliliğinin gerçekleştirilmesi amacıyla yönelik işlemlerdir. Yani kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan bir maliyet/gider unsuru mahiyetindedir. Dâhili sarfa konu işlemler mahiyetine göre GVK'nın 40'inci maddesinde belirtilen bentler kapsamında ticari kazançtan indirilebilecek bir gider mahiyetindedir.

Malların işle ilgili olarak işletme bünyesinde kullanılmasından (dâhili sarftan) maksat; işletme çalışanlarına, demirbaş eşya veya iş yerinde yemek olarak vermek gibi işletme içinde yahut garanti vaaadinin yerine getirilmesi amacıyla veya ticari teamüllere uygun eşantyon veya özendirme (promosyon) ürünler şeklinde başkalarına vermek gibi işletme dışında işletme ile ilgili olarak tüketmeyi ifade eder.

Ticari amaç ile stoklarda bulundurulmuş malların üretimde kullanılması ya da işletme bünyesinde tüketilmesi (sarf edilmesi) halinde, maliyet bedelleriyle stoklardan çıkarılarak, yapılan işlemin mahiyetine göre maliyet bedeline veya doğrudan giderlere dâhil edilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi de işletme bünyesinde kullanılan veya tüketilen malların maliyet bedellerinin gider yapılabileceği yönünde görüş bildirmiştir.

İşletme bünyesinde satışı yapılan malzemelerin işletmenin yapmakta olduğu inşaatlarda kullanılması durumuna ilişkin olarak verilen Özelgede⁴ "..... Stoklarınızda bulunan bahse konu emtianın inşaatlarınızda sarf edilmesi halinde ise, emtianların maliyet bedeliyle stoklardan çıkarılarak, yapılmakta olan inşaatların maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir." denilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere işletmeden yapılan çekişlerin iş ile ilgili olarak mı yoksa iş ile ilgili olmaksızın mı yapıldığı hususu işlemin gider olarak mı gelir olarak mı dikkate alınması gerektiği noktasında önem arz etmektedir.

İşletmeden çekişlerin faaliyetlerin/işlerin yürütülebilmesi için yapılması (iş ile ilgili olması) halinde öz tüketime konu mallar için emsal bedel hesaplanmasına gerek olmadığı gibi maliyet bedelleriyle stoklardan çıkarılarak, yapılan işlemin mahiyetine göre maliyet bedeline veya doğrudan giderlere dâhil edilmesi gerekmektedir. İşletmeden çekişlerin iş ile ilgili olmaması halinde ise çekilen malların emsal bedeli kadar hasılat kaydı yapılması gerekeceği tabiidir.

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Hatay Vergi Dairesi Başkanlığının 24/07/2013 tarih ve 88031814-VUK-15-06-102 sayılı Özelgesi.

3- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN

VUK'un 229'uncu maddesinde "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü, VUK'un 230'uncu maddesinin 5 numaralı bendinde ise "... (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.) Malın, bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği halde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir." hükmü yer almaktadır.

İşletmelerin ticari faaliyetiyle ilgili stoklarında bulunan emtianın, işletme bünyesinde kullanılmak (dahili sarfa konu olmak) üzere bir yerden başka bir yere sevk edilmesi halinde bu işlemin sevk irsaliyesine bağlanması gerekmektedir.

Yine aynı kanunun "diğer vesikalar" başlıklı 242'nci maddesinde "Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar." denilmektedir.

VUK'un 171'inci maddesine göre işletmelerin tutulacak defterleri vergi ile ilgili;

- servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- vergi karşısındaki durumunu hesapları üzerinden kontrol etmek ve incelemek, maksatlarını sağlayacak şekilde tutmaları gerekmektedir.

İşletme bünyesinde kullanılmak üzere işletmeden çekilecek olan mallar ile ilgili belge düzeni konusunda vergi mevzuatında özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi idaresi konuya ilişkin olarak vermiş olduğu özgelgeler ile uygulamaya yön vermeye çalışmıştır.

Konuya ilişkin olarak vergi idaresi 15.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-229 sayılı Özelgede ; ".....Buna göre, işletmenin stoklarında yer alan emtianın çeşitli nedenlerle işletme bünyesinde kullanılması durumunda, emtia bedellerinin şirket adına düzenlenecek fatura ile tevsik edilerek, kayıtlara gelir ve aynı değer üzerinden kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür." demek suretiyle dahili sarfın fatura ile belgelendirilebileceğini ifade etmiştir.

Son yıllarda verilen özgelgelerde ise dâhili sarf konusunda işletmelerin fatura düzenlemelerine gerek olmadığı belirtilirken öz tüketimin nasıl belgelendirileceği açıklanmamıştır.

21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.02-1.2010.5.VUK-10 sayılı Özelge ; ".....Buna göre, şirketinizce üretilecek yemlerin yine şirketinize ait süt ve besi hayvancılığı işinde kullanılması durumunda fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, söz konusu emtianın süt ve besi hayvancılığı yapılan yerlere sevkinde şirketinizce sevk irsaliyesi düzenleneceği tabiidir."

24.7.2013 tarih ve 88031814-VUK-15-06-102 sayılı Özelge; ".....Buna göre, işletmenizin ticari faaliyetiyle ilgili stoklarında bulunan emtianın, işletmenize ait yapılmakta olan inşaatlarınızda kullanılmak üzere sevk edilmesi halinde bu işlemin sevk irsaliyesine bağlanması gerekmekte olup ,fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır."

Bölümün başında açıklanan kanun hükümleri dikkate alındığında öz tüketime konu işlemler ile ilgili muhasebe hareketlerini takip edebilmek ve vergilendirmeye etki edebilecek hususları tevsik edebilmek adına dâhili sarfa konu işlemlerin belgelendirilmesi gerekmektedir.

Bize göre işletme bünyesinde dahili sarf işlemleri nadiren yapıyor ise dahili sarfa konu mallar maliyet bedeliyle işletme adına fatura edilmek ve akabinde yine maliyet bedeliyle işletme adına gider pusulası düzenlenmek suretiyle aynı tutar üzerinden gelir ve gider yapılarak belgelendirilebilir. İşletme bünyesinde dahili sarf işlemleri devamlılık arz ediyorsa bu işlemlerin dahili sarf pusulası (fişi/cetveli) gibi bir evrak ile belgelendirilmesi daha doğru olacaktır.

3065 sayılı KDVK'nun 61'inci maddesi ile yürürlükten kaldırılan istihsal vergisi ile ilgili "çeşitli hükümler" başlıklı 60'inci maddesinde dahili sarf pusulası için yapılan tariften hareketle ve VUK'un 171'inci maddesi dikkate alındığında dahili sarf pusulasının en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi gerektiği söylenebilir.

- a) Mütessesil sıra numarası,
- b) Mükellefin adı ve soyadı (unvanı), adresi,
- c) Sarf edilen maddenin nev'i ve miktarı,
- d) Maliyet bedeli
- e) Sarf edilmek üzere stoklardan çekildiği tarih,
- f) Stokun kullanım yeri veya sarf edildiği mamul,

Yukarıdaki hükümlerden ve yazımızın önceki bölümlerinde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, dâhili sarfa konu mallar ile ilgili olarak mal hareketinin izlenmesi için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması gerekmekte olup fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

İşletmelerdeki muhasebe hareketlerini temsil eden bu belgelerin, VUK'a göre düzenlenip, saklanması ve istendiğinde yetkililere ibrazı zorunludur. Dolayısıyla dâhili sarfa konu işlemlerin sevk irsaliyesi, dâhili sarf pusulası vb. evraklar ile belgelendirilmesi, saklanması ve istendiğinde yetkililere ibraz edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 350, 362, 381 ve 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin 5.000 TL'yi aşan mal ve hizmet alımlarını "Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)" ile mal ve hizmet satışlarını ise "Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)" ile bildirmeleri hususunda yükümlülükleri bulunmaktadır.

Söz konusu yükümlülüğün, 2018 takvim yılının aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin konusunu oluşturmakta olup, 1.2.1. bölümünde "*Bildirim mecburiyeti bulunan mükelleflerce, belirlenen hadler çerçevesinde yapılan her türlü mal ve/veya hizmet alış ve satışları, bunlara ilişkin belgenin türüne (Fatura, irsaliyeli fatura, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihaz fişi, sigorta komisyon gider belgesi ve yolcu bileti gibi) bakılmaksızın Ba-Bs bildirim formlarına dâhil edilecektir.*" açıklamasına yer verilmiştir.

396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belge türlerinden bazılarının sayılması sonrasında "*yolcu bileti gibi*" ifadesi kullanılarak burada sayılmayan çeşitli belgelerinde Form Ba ve Form Bs kapsamında bildirilmesinin gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan açıklamalara göre, işletmeler kendi adlarına düzenledikleri sevk irsaliyeleri için Ba bildirim formu ve Bs bildirim formu ile dâhili sarfa konu tüketim için 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde bildirimde bulunmalıdırlar.

4- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1' inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai

faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; 2'nci maddesinde; teslim ifadesinin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu; 3' üncü maddesinde ise teslim sayılan hallerin;

“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,” olduğu ifade edilmiştir.

Bir mal hareketinin KDV'nin konusuna girebilmesi için teslim veya teslim sayılan halin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Dâhili sarfa konu işlemlerde tasarruf hakkı (mülkiyet) devri söz konusu olmamaktadır. Bu noktada KDV'nin 2'nci maddesi kapsamında teslim şartları gerçekleşmemektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, işletmeden çekiş işleminin teslim sayılan hal olarak değerlendirilmesi ve bundan mütevellit KDV hesaplanması için bu çekişin vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla (iş ile ilgili olmaksızın) yapılmış olması gerekir. O halde KDVK'nın 3/a maddesinin mefhum-u muhalifinden istihraç suretiyle tefsir (aksi ile kanıt) yapacak olur isek vergiye tabi işlemler nedeniyle (iş ile ilgili yapılan çekişlerin teslim sayılan hal olmadığı sonucuna varırız. Dolayısıyla bu çıkarımdan iş ile ilgili yapılan çekişler için KDV hesaplanması gerekmediği sonucu çıkmaktadır.

Vergi idaresi konuya ilişkin olarak verdiği 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.02-1.2010.5.VUK-10 sayılı Özelge ile *“..... şirketinizin ürettiği emtiayı yine şirket bünyesindeki başka bir ünite de kullanması dahili sarf niteliğinde olduğundan ve herhangi bir teslim söz konusu olmadığından katma değer vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.”* demek suretiyle uygulamanın bu yönde olması gerektiğini belirtmiştir.

Çalışmamızın 2'nci bölümünde ve yukarıda açıklandığı üzere işletmeden yapılan çekişlerin iş ile ilgili olarak mı yoksa iş ile ilgili olmaksızın mı yapıldığı KDV için de önem arz etmektedir.

İşletmelerin kendi bünyelerinde kullandıkları mallar ile ilgili olarak tasarruf hakkı devrolmayacağı ve bu işlemler işle ilgili olduğu için teslim ve teslim sayılan hal kapsamına girmeyen öz tüketim için KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. İşletmeden çekişlerin iş ile ilgili olmaması (vergiye tabi işlemler dışında olması) halinde ise çekilen malların emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekeceği tabiidir.

Dâhili sarfa konu mallar (binek otomobiller hariç) için yüklenen KDV'lerin ise indirim konusu yapılmasına engel bir durum bulunmamaktadır.

5- DÂHİLİ SARF OLARAK NİTELENDİRİLEBİLECEK TÜKETİMLER

İşletmede ticareti yapılmak üzere üretilen ya da satın alınan malların aşağıdaki şekillerde işletme bünyesinde kullanılması dâhili sarf olarak nitelendirilebilecek işlemlerdendir. Dahili sarfa konu mallar, maliyet bedelleriyle stoklardan çıkarılarak, yapılan işlemin mahiyetine göre maliyet bedeline veya doğrudan giderlere dâhil edilmesi gerekmektedir.

İşletmede ticareti yapılmak üzere üretilen ya da satın alınan malların;

- İşletme çalışanlarına demirbaş giyim eşyası olarak verilmesi,
- İşletme çalışanlarına işyeri veya işyeri müştemilatında yemek olarak verilmesi,
- İşletme çalışanlarına konut olarak verilmesi,
- İşletme çalışanlarının toplu olarak işyerine gidip gelmelerini sağlamak için kullanılması,

- İşletmede test sürüş aracı olarak kullanılması,
- İşletmenin temizliğinde kullanılması,
- İşletme araçlarında yakıt olarak kullanılması,
- Üretilen/yetiştirilen diğer mallar için kullanılması,
- İşletmenin temsili ve işle ilgili kimselerin ağırlanması için kullanılması,
- Garanti vaadinin yerine getirilmesi amacıyla bedelsiz olarak 3. kişiler için kullanılması,
- ticari teamüllere uygun eşantyon, numune veya özendirme (promosyon) ürünler şeklinde 3'üncü kişilere verilmesi.

6- DÂHİLİ SARF İŞLEMİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Örnek 1: Kiremit üretimi ve satışı yapan bir işletmenin “152 Mamuller” hesabına kaydettiği mallardan 5.000 TL'lik kısmını yapmakta olduğu inşaatlarda kullanılmak üzere göndermesi halinde 7/A seçeneğine göre yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

...../...../2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	5.000	
152 MAMÜLLER		5.000
/		

Örnek 2: KEYH marka taşıtların yetkili satıcısı olarak faaliyette bulunan bir işletmenin ticaretini yapmak üzere 45.000 TL bedel ile alıp “153 Ticari Mallar” hesabına kaydettiği binek otomobil, test sürüş aracı olarak kullanılmak kendi adına fatura edilmek suretiyle trafik siciline kaydedilerek müşterilerin hizmetine sunması halinde 7/A seçeneğine göre yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

...../...../2018		
254 TAŞITLAR	45.000	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	45.000	
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (ÖTV) ⁵	25.000	
153 TİCARİ MALLAR		45.000
600 YURTIÇİ SATIŞLAR ⁶		45.000
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR (ÖTV) ⁷		25.000
/		

Örnek 3: Araç kiralama işi ile iştigal eden (K) A.Ş., kiralama işinde kullanmak üzere 30.01.2018 tarihinde 100.000 TL bedel ile alıp, 254.01 Taşıtlar (Kiralık Araçlar Filosu) hesabına kaydettiği binek

⁵ VUK'un 270'inci maddesi uyarınca maliyete alınması zorunlu olmayan 25.000TL ÖTV giderleştirilmiştir.

⁶ Emniyet Müdürlüğü tarafından trafik tescil işlemlerini (yeni kayıt) yaptırabilmek için satış faturası istenilmesi nedeniyle dâhili sarfa konu olsa da bu işlem ile ilgili fatura düzenlenmesi gerekmektedir. http://www.ankara.pol.tr/Sayfalar/Trafik_Tescil_Yeni_Kayit.aspx, Erişim Tarih ve Saati: 09 Ocak 2018/17.40

⁷ 4760 sayılı ÖTV'nin 2'nci maddesi uyarınca kayıt ve tescile tabi araçların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktive alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi durumlarında ilk iktisap kapsamında gerçekleşmiş olacaktır.

otomobillerden 2 adedini 25.02.2018 tarihinde pazarlama elemanlarının kullanımı maksadıyla pazarlama departmanına tahsis etmesi halinde 7/A seçeneğine göre yapılacak olan muhasebe kaydı⁸ aşağıdaki gibi olacaktır.

...../...../2018		
254 TAŞITLAR	100.000	
254.02 Pazarlama Departmanı		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (KDV)	18.000	
254 TAŞITLAR		100.000
254.01 Kiralık Araçlar Filosu		
392 DİĞER KDV		18.000
/		

Örnek 4: Akaryakıt ticareti ve nakliye işi yapan bir işletmenin “153 Ticari Mallar” hesabına kaydettiği akaryakıtın 1.500 TL’lik kısmını nakliye işinde kullandığı araçlarda kullanıyor olması halinde 7/A seçeneğine göre yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

...../...../2018		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.500	
153 TİCARİ MALLAR		1.500
/		

Örnek 5: Alıcı ve boya ticareti yapan bir işletmenin “153 Ticari Mallar” hesabına kaydettiği mallardan 1.000 TL’lik kısmını deposunun eskiyen bölümlerinin tamiratında kullanması halinde 7/B seçeneğine göre yapılacak olan muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

...../...../2018		
793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER/794 ÇEŞİTLİ GİDERLER	1.000	
153 TİCARİ MALLAR		1.000
/		

7- SONUÇ

Dâhili sarfa konu malların maliyet bedelinin, işlemin mahiyetine göre yapılan işin maliyet bedeline veya doğrudan giderlere dâhil edilesi gerekmektedir.

Dâhili sarf için KDV hesaplanmasına gerek bulunmayıp bu işlemler için yüklenen KDV’ler (binek otomobiller hariç) indirilebilecek KDV olarak dikkate alınmalıdır.

⁸ Daha önce indirim konusu yapılmış olan KDV’nin, KDVK’un 30/b maddesi uyarınca indirilemeyecek KDV haline dönüşmesi nedeniyle “392 Diğer KDV” hesabı kullanılarak indirimlerinden çıkarılmıştır. KDVK Genel Uygulama Tebliği’nin III/C-2.1. bölümü uyarınca maliyete alınması zorunlu olmayan 18.000 TL tutarındaki KDV “689 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar” hesabı kullanılarak giderleştirilmiştir.

Dâhili sarfın sevk irsaliyesine bağlanması gerekmekte olup, fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

İşletmeler kendi adlarına düzenledikleri sevk irsaliyeleri için Ba bildirim formu ve Bs bildirim formu ile dâhili sarfa konu tüketim için bildirimde bulunmalıdırlar.

Dâhili sarf kapsamındaki işletmeden çekişler için vergilendirme ve belge düzeni konularında özelden daha genel bir idari düzenleme ile (sirkü, tebliğ gibi) idareyi ve işletmeleri bağlayıcı, yol gösterici bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Vergi idaresinin vergi kaybına mahal vermemek amacıyla işletmeden çekilen malların iş ile ilgili olup olmadığını kontrol etmesi gerekirken işletmelerin de cezai işlemlere muhatap olmamaları için dâhili sarf için belge düzeni ve bildirim işlemlerini doğru yapıp yapmadığına dikkat etmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanunu
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri ve Usul Müdürlüğünün 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.02-1.2010.5.VUK-10 sayılı Özelgesi
- Eylem ve Düşünce Açısından 19. Yüzyıl, Necip Alsan, Evrensel Basım Yayın <https://books.google.com.tr/books?id=yCECAwAAQBAJ&pg=PT205&lpg=PT205&dq=%C3%BCr%C3%BCn+de%C4%9Fi%C5%9Firme+de%C4%9Feri&source=bl&ots=fVfcUKff8d&sig=1zAvxMLUN0WsMQB6EaVpxWQcVo&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwiyz-OXuqfYAhUBRhQKHbSDDPIQ6AEIKDAA#v=onepage&q=%C3%BCr%C3%BCn%20de%C4%9Fi%C5%9Firme%20de%C4%9Feri&f=false>, Erişim tarih ve saati: 26 Aralık 2017/12.45
- Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri ve Usul Müdürlüğünün 24.07.2013 tarih ve 88031814-VUK-15-06-102 sayılı Özelgesi
- İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğünün 15.09.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.20./VUK-229 sayılı Özelgesi
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği
- <http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-2813-degistirme-degeri-#.WkIsSrr5fNw>, Erişim tarih ve saati: 26 Aralık 2017/18.00
- <https://www.muhasebeturk.org/nedir/oz-tuketim-nedir-ne-demek-tanimi-anlami-nedemek>, Erişim tarih ve saati: 26 Aralık 2017/18.00
- <http://www.denet.com.tr/vergi/kdv6.php>, Erişim tarih ve saati 08 Ocak 2018/13.00)
- http://www.ankara.pol.tr/Sayfalar/Trafik_Tescil_Yeni_Kayit.aspx, Erişim tarih ve saati 09 Ocak 2018/17.40