

# DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ ile İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

SPECIAL CASES ON VALUE ADDED TAX  
IN THE END OF PERIOD OPERATIONS



Kamuran ÇAĞLAR\*

## ÖZ

2016 yılının son ayına yani vergi ve muhasebe dilinde 'Dönem Sonu'na gelmiş bulunmaktayız. Her yıl olduğu gibi 2016 yılında da dönem sonu işlemlerinde gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanması ile ilgili işlemlerle birlikte değerlendirme günü itibariyle Katma Değer Vergisi yönüyle de özellikli hususlar vardır. Çalışmamızda Katma Değer Vergisi açısından dönem sonu işlemlerinde özellik gösteren ve dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Dönem Sonu, Katma Değer Vergisi, Değerleme, İndirilecek KDV.

## ABSTRACT

We have come to the last month of the year 2016 which is called "end of period" in tax and accounting regulations. As happens every year, there exists special cases of Value Added Tax additional to the transactions related to the calculation of income or corporation tax base in the end of period. In our work, we will explain the special cases on Value Added Tax that should be paid attention in the end period end transactions.

**Keywords:** End of period, value added tax, valuation, deductible vat

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 24.10.2016 / M.K.T.: 23.11.2016

## 1- GİRİŞ

Dönem sonu işlemleri, işletme tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 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.<sup>1</sup>

Dönem sonu işlemleri sırasında gelir ve kurumlar vergisinin yanı sıra Katma Değer Vergisinin matrahını etkileyecek bazı durumlar oluşmaktadır. Bunlara dönem sonunda yapılan iskontolarda katma değer vergisinin durumu, şüpheli alacak karşılığı ayırmada ve reeskont hesaplamasında katma değer vergisinin durumu, dönem sonunda ortaya çıkan kur farkları dolayısıyla oluşan katma değer vergisinin örnek gösterilebilir. Çalışmamızda dönem sonunda yapılacak işlemlerden, katma değer vergisi matrahını etkileyenler ve bu konuda dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin tespit ve değerlendirmelerimize yer verilecektir.

## 2- DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDE KDV YÖNÜNDEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN BAZI HUSUSLAR

### 2.1- Fatura ve Benzeri Üzerinde Gösterilen KDV'nin İndirimi

KDV Kanunu'nun 29/1'inci maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir. Bunun yanında KDV Kanunu'nun 34/1 maddesinde yurt içinden sağlanan veya ithal edilen mal ve hizmetlere ait KDV'nin, alış faturası veya benzeri vesikalar üzerinde ayrıca gösterilmek ve kanuni defterlere kaydedilmek suretiyle indirilebileceği ve aynı kanunun 29/3'üncü maddesinde indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır. Yani Ocak/2016 dönemine ait bir faturada gösterilen KDV tutarı en geç Aralık/2016 itibariyle indirim konusu yapılabilecektir.

60 No.lu KDV sirküleri ile mülga olan 15 Seri No.lu KDV Sirkülerinde, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerinin yükledikleri katma değer vergisini özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmelerinin mümkün olduğu belirtilmiştir. Ancak 60 no.lu KDV sirkülerinde bu konu ele alınmamış olsa da KDV indiriminin özel hesap döneminin son ayına kadar kullanılabileceğinin kabul edilmesi gerekir. Takvim yılı veya özel hesap dönemi geçtikten sonra gelen faturalara ait KDV'nin indirim imkânı bulunmamaktadır.

3065 sayılı KDV Kanununun 58'inci maddesinde 'Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde

---

<sup>1</sup> M. Gökkaya, (Aralık 2014); 'Dönem Sonunda Katma Değer Vergisi Açısında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar', Vergi Raporu, Sayı;183

gider olarak kabul edilmez.' hükmü yer almaktadır. KDVK'nın 58'inci maddesinin mefhumu muhalifinden hareketle fatura veya benzeri belgenin geç gelmesi ve sair nedenlerle aynı hesap dönemi içerisinde indirim konusu yapılamayan KDV ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmalıdır.

## 2.2- Binek Otomobillerin Alımında Ödenen KDV'nin İndirimi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesi hükmüne göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV hesaplanan KDV'den indirilemez.

1 Seri No'lu KDV Genel Tebliğin C.2.1'inci bölümündeki açıklamalara göre; Taksi işletmecisi, sürücü kursu ve otomobil kiralama şirketi gibi işletmelerin faaliyetleri ile ilgili satın aldıkları binek otomobilleri nedeniyle ödenen KDV indirim konusu yapılabilecektir. Bu mükelleflerin binek otomobilinin alış belgesinde gösterilen KDV, ait olduğu takvim yılı aşılmamak kaydıyla, ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, bu araçların fiilen faaliyette kullanılmaya başlanılıp başlanılmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Örneğin; mükellef tarafından araç kiralama faaliyetinde kullanılmak üzere Ocak/2016 döneminde satın alınan binek otomobili nedeniyle ödenen KDV, bu dönemde aracın kiralanıp kiralanmadığına bakılmaksızın indirilebilecektir.

Binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

### Örnek:

- Otomobil kiralama şirketinin kiralama amacı dışında şirketin kendi ihtiyacı için aldığı otomobili (genel müdüre tahsis edilen otomobil, bir pazarlama şirketinin satış elemanına tahsis ettiği otomobil vb.) nedeniyle yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.
- A Oto Servis ve Ticaret A.Ş.'nin test sürüşü aracı olarak aktifine kaydettiği binek otomobiline ait yüklenen KDV'yi indirim konusu yapması mümkün değildir.
- Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.04 tarife pozisyonunda belirtilen taşıtların sonradan değişiklik yapılarak binek otomobiline dönüştürülmesi durumunda, bu taşıtların iktisabında yüklenen KDV ile binek otomobiline dönüşüm nedeniyle oluşacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Taşıtların alımında indirim konusu yapılan KDV ise, dönüşüm işleminin yapıldığı dönemde indirim hesaplarından çıkarılarak "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilecektir.

## 2.3- Dönem Sonunda Yapılan İskontoların KDV Karşısındaki Durumu

İşletmelerin devamlı olarak çalıştıkları bayi veya adına satış gerçekleştirenlere dönem sonunda önceden belirlenen satış miktarlarının aşılması ve sair nedenlerle yapılan ödemelere ciro primi adı verilmektedir. Ciro iskontosu genellikle büyük işletmeler tarafından belirli limitleri veya hedefleri aşan bayilerine yıl sonunda ödenen bir başarı primidir.<sup>2</sup>

<sup>2</sup> M. Altındağ, (2002);Yabancı Firmaların Yıl Sonlarında Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi vb. Ödemelerde KDV, Yaklaşım Dergisi Sayı;119

KDV Kanunu'nun 25/a maddesine göre mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen iskontolar KDV matrahına dahil değildir. Ancak bu iskontolar yapılan teslim ve hizmete ilişkin olarak ortaya çıkmakta ve bu işlemlerde düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmektedir.

1 Seri No'lu KDV Uygulamaları Genel Tebliğin Matraha ilişkin açıklamaların yapıldığı 6.1. bölümü aynen aşağıdaki gibidir.

*"KDV Kanunu'nun 35. maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzelterilmelerine imkân sağlanmıştır.*

*Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu bu gibi durumlarda KDV Kanunu'nun 35. maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.*

*Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu hallerde düzeltme işlemi, 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 yapılacaktır."*

Yapılan düzenlemeye göre ciro primi önceki işleme ilişkin bir iskonto niteliğindedir ve ciro primi asıl işlemin tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olacaktır. Örneğin, %18 KDV oranına tabi mal satışları nedeniyle ödenen ciro primleri için, ciro primini elde eden firma (alıcı), primi ödeyen (satıcı) firmaya ciro primi faturası düzenleyecek ve %18 KDV hesaplayacaktır. Yurt dışındaki firmalar tarafından ödenen ciro primlerinde de aynı durum geçerlidir. Çünkü ödemenin niteliği değişmemekte, ödemeyi yapan taraf yurt dışında bulunmaktadır.

Ciro primi doğduğu asıl işlemin tabi olduğu esaslara tabi olduğundan, ciro primini doğuran işlemin KDV'ye tabi olmadığı veya KDV'den istisna bulunduğu durumlarda, primde KDV'ye tabi olmayacak veya KDV'den istisna olacaktır.<sup>3</sup>

Ciro primleri KDV Kanunu'nun 35. maddesine göre matrahta (satış fiyatında) değişiklik yaratan bir unsur (fiyat indirimi) olarak kabul edildiğinden, ciro primini elde eden ve faturayı düzenleyen açısından bu prime dayanak teşkil eden malın halen stokta olması durumunda stok maliyetini azaltan bir unsur olarak ilgili stok hesabına ters kayıt yapılmak suretiyle, prime esas mallar satılmışsa primin gelir olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Adına ciro primi faturası düzenlenen satıcının ise bu primi 611-Satış İskontoları Hesabına kaydetmesi gerekir.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> A. Tolu, (2014); 'KDV Yönünden Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar' Yaklaşım Dergisi, Sayı: 264, Aralık 2014

<sup>4</sup> A. Tolu, (2014); 'KDV Yönünden Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar' Yaklaşım Dergisi, Sayı: 264, Aralık 2014

#### 2.4- Dönem Sonunda Gider Yansıtma Faturalarının KDV Karşısındaki Durumu

Ticari hayatta yapılan masrafların (giderlerin) asıl muhatap yerine bir başkası adına faturalanması söz konusu olabilmekte, adına fatura düzenlenen firma ise bu masrafları ilgili firmalara aktarmaktadır.<sup>5</sup>

Başkası adına yapılan masrafın aynen fatura edilerek yansıtılması durumunda ortada herhangi bir teslim ve hizmet söz konusu olmayacağından KDV'ye tabi bir işlemde söz konusu olmayacaktır. Ancak belgede gösterilen KDV'nin asıl yüklenicisinin söz konusu KDV'yi indirim konusu yapabilmesi için yansıtma faturasında da KDV hesaplanması gerekir. Yani masraf aktarımlarında KDV uygulanmasındaki temel prensip, aktarılan masraflar için KDV ödenip ödenmediğidir.

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25.02.2009 tarih ve KDV-1782 sayılı Özeldesinde; "başkaları için yapılan ve aslı KDV'ye tabi olan harcamaların aktarılması amacıyla düzenlenen faturalarda harcamanın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanacaktır" şeklinde açıklamada bulunulmuştur. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2009 tarih ve KDV-5125 sayılı Özeldesinde ise "Bayilerinizden olan alacaklarınızın garanti altına alınabilmesi amacıyla bayilerden alınan teminat mektubu ile ilgili komisyonların anlaşmaya göre kısmen ya da tamamen şirketinizce üstlenilmesinde, bankadan teminat mektubu alan bayiler tarafından bu masrafların tarafınıza fark ilave edilmeksizin aynen ya da kısmen yansıtılması işlemi katma değer vergisine tabi bulunmaktadırlar" şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre masraf aktarımına konu işlemin KDV'ye tabi olması durumunda masraf aktarımı da KDV'ye tabi olacak; masraf aktarımına konu olan işlem KDV'ye tabi değil ise, masraf aktarımı da KDV'ye tabi olmayacaktır.<sup>6</sup>

#### 2.5- Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılmasında KDV'nin Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar; bilanço usulüne göre defter tutulması, alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi veya devami ile ilgili olması, alacağın değerlendirme günü itibarıyla teminatsız olması, dava veya icra safhasında olması, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş dava ve icra takibine değmeyecek kadar küçük bir alacak olması şeklinde sıralanmıştır.

334 Sayılı VUK Genel Tebliğinde;<sup>7</sup> "Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır. Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır." ifadesine yer verilerek alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmiş olması ve KDV beyannamelerinde beyan edilmiş olması şartıyla, KDV içeren şüpheli alacaklarda katma değer vergisi için de karşılık ayrılabilceği belirtilmiştir.

<sup>5</sup> M. S. Kara, (2015); 'Dönem Sonu İtibarıyla KDV Yönünden Özellik Arz Eden Hususlar', E-Yaklaşım Dergisi Sayı:266,Şubat 2015

<sup>6</sup> F. Demirtaş, (Aralık,2011),'Dönem Sonunda KDV Yönünden Özellik Taşıyan Hususlar' Vergi Dünyası, Sayı:364

<sup>7</sup> 05/05/2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete

## **2.6- 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. Katma değer vergisi dahil tutar üzerinden düzenlenen alacak ve borç senetleri reeskont işlemine tabi tutulurken, KDV'nin hesaplama dışında bırakılıp bırakılmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre; KDV dahil olan alacak senetlerinde reeskont hesaplanırken KDV hesaplama dışında bırakılmalıdır. KDV'nin reeskonta tabi tutulması KDVK'nın 58. maddesinde yer alan "*Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.*" hükmüne aykırılık teşkil eder. Çünkü KDV, reeskont işlemi ile giderleştirilmiş olacaktır.

İkinci görüşe göre ise; KDV dahil olan alacak veya borç ihtiva eden senetlerde senedin tamamı üzerinden (KDV dahil tutar üzerinden) reeskont hesaplanmalıdır.

Maliye Bakanlığınca verilen 10.08.2001 tarih ve 29-2950-281-56/42547 sayılı Özelge'de de , "Ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve satışlar sırasında satış bedeli ile birlikte alacak senedinin bedelini oluşturan KDV, işletme alacaklarının unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal veya hizmetin satılmasından kaynaklanan bir alacak olması nedeniyle reeskont uygulanmasının alacak senedi içerisinde yer alan katma değer vergisi dahil bedel üzerinden yapılması mümkün bulunduğu" şeklinde ifadeye yer verilerek ikinci görüş benimsenmiştir. Ancak 425 sıra no'lu VUK Genel Tebliğine göre vergi incelemesinde özgelelerin bağlayıcılığına değinilmemiştir. Dolayısıyla dönem sonu reeskont işlemlerinde KDV durumu günümüz mevzuatında belirsizliğini korumaktadır.

## **2.7- Dönem Sonunda Ortaya Çıkan Kur Farkları Dolayısıyla Oluşan KDV'nin Durumu**

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler ve kur farklarının matraha dahil olduğu dikkate alındığında dönem sonu itibarıyla yapılan değerlendirme işlemleri nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının herhangi bir teslim veya hizmet ifasını içermediğinden KDV'ye tabi olması mümkün değildir.

26.04.2014 tarihinde 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin 5.3. bölümünde yapılan açıklamalarda;

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte 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. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Yıllarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlendirmeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz." ifadesi yer almaktadır.

Tebliğden görüleceği üzere yalnızca geç ödeme dolayısıyla doğan kur farkları KDV'ye tabidir. Dönem sonunda değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmamaktadır.



## 2.8- Örtülü Sermaye Düzeltme İşlemlerinde ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım İşlemlerinde KDV'nin Durumu

Örtülü sermayeye ilişkin faiz ve benzeri ödemeler bir yandan Kurumlar Vergisi Kanunu md. 11/1-b'ye göre kanunen kabul edilmeyen gider iken diğer yandan bu ödemelerin hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı sayılmaktadır.

KVK'nın 12/7'nci maddesine göre; örtülü sermaye üzerinden yapılan veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemeler gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulanmasında gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibariyle iştirak kazancı veya kâr payı olarak kabul edilmektedir. KDVK'nın 1. maddesinde KDV'nin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kâr payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

60 No'lu KDV Sirkülerinin<sup>8</sup> 8.1.4'üncü bölümünde KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV indirim konusu yapılmadığını ve örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi başlıklı KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesine "Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi. **(6728 sayılı Kanunun 44'üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm)** (5520 sayılı Kanunun 13'üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)" hükmü eklenmiştir.

Böylece transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin KVK'nın 11'inci maddesi gereğince kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin olarak mükellefçe ödenmiş olan KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesi mümkün hale gelmiştir.

## 2.9- Kasa ve Ortaklar Cari Hesabına Faiz Hesaplanmasının KDV Karşısındaki Durumu

Vergi incelemelerinde birçok mükellef kasa hesabının çok büyük meblağlarda borç bakiyesi verdiği durumda bu paranın kasada bulunmasının ekonomik teamüllere uygun olmadığından ortaklar tarafından kullanılmış olduğu gerekçesiyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerinden hareketle cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Bu bağlamda hiçbir gelir sağlama amacı güdülmeden şirketin kasasında TL cinsinden işletmenin ihtiyacı üzerinde para tutulması ile ortaklara veya onların ilişkili bulunduğu kimselere emsaline nazaran düşük faizle veya faizsiz para verilmesi arasında fark yoktur. Bu nedenle dönem sonu kasa bakiyesinin işletmenin büyüklüğüne, iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun olması gerekir.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> 08/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı sirküler

<sup>9</sup> A. M. Yıldız, (2013); 'KDV Açısından Dönem Sonunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar' <http://www.muhasabetr.com/yazar-larimiz/amuratyildiz/006/>

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13/1-2. maddelerinde işletmenin ilişki içerisinde olduğu kişiler ile yapılan bu tür işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilmekte ve adet yöntemiyle faiz hesaplanması yoluyla da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde işletmelerin ortaklar cari hesabının borç bakiyeleri ortağa para kullandırma işleminin bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Söz konusu işlem de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13/1-2 maddelerine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç kapsamındadır. Bu itibarla ortaklar cari hesabına adetlandırma yapılarak faiz hesaplanması gerekmektedir.

Sermaye şirketlerinin ortaklarına cari hesap yoluyla borç para kullandırması işleminin KDV'ye mi yoksa BSMV'ye mi tabi olduğu konusunda tereddütler üzerine bu konuda 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik yapılmasına Dair Kanunla, Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinin 3. fıkrası değiştirilerek, ödünç para verme işlemini esas iştigal konusu olarak yapmayanların ticari icaplar gereği yaptıkları borç para verme işlemleri BSMV'nin kapsamı dışına çıkarılarak, söz konusu tereddütler giderilmiştir. Böylece katma değer vergisinin matrahı hesaplanan faizler olup, bu faizler üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması ve fatura düzenlenerek beyan edilmesi gerekmektedir.

## **2.10- Tazminat Ödemelerinin KDV Karşısındaki Durumu**

60 no'lu KDV Sirkülerinin 1.2. numaralı "Tazminatlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde; Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.

Aynı sirkülerden yapılan açıklamada KDV Kanunu'nun 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, KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, KDV'ye tabi bir teslim veya hizmetin karşılığında alınan bedelle ilgili olarak, tazminat adı altında olsa bile, yapılan ödemeler matraha dahil olduğundan, bunlar üzerinden teslim veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerekmektedir. Örneğin, elektrik faturasının vadesinden sonra ödenmesi nedeniyle aboneden alınan %5 geç ödeme tazminatı KDV matrahına dahil edilerek, toplam tutar üzerinden KDV hesaplanacaktır.

## **2.11- Vergiye Tabi Olmayan veya İstisna Olan Mal ve Hizmetlerle İlgili Yüklenen KDV'nin Durumu**

KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde, KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış belgelerinde gösterilen veya bu mal veya hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirilmesi mümkün değildir. Ancak Mezkûr Kanun'un 32'nci maddesinde buna bir istisna getirilmiştir. Bu maddeye göre, KDV Kanunu'nun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'nin indirimi mümkündür. Buna göre teslimleri KDV'den istisna olup yüklenen KDV de indirim konusu yapılabilecek işlemler aşağıdaki gibidir:

- Mal ve hizmet ihracatına ilişkin istisna,



- Araçlar, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlara ait istisna,
- Taşımacılık istisnası,
- Diplomatik İstisnalar,
- Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarına ilişkin istisna.

Buna göre indirimi KDV Kanunu'na göre mümkün olmayan ve dolayısıyla alışında veya maliyetinde yer alan ödenen KDV'nin indirimi mümkün olmayan işlemler aşağıdaki gibidir:

- KDV Kanunu'nun 16. maddesinde belirtilen İthalat İstisnası nedeniyle yüklenilen KDV,
- KDV Kanunu'nun 17. maddesinde belirtilen Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar nedeniyle yüklenilen KDV ve (Yukarda belirtilen 4-s bendi hariç)
- Diğer Kanunlarda yer alan istisnalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimi mümkün değildir.

## **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.<sup>10</sup>

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

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 olmayacağı tabiidir." açıklamalarına yer verilmiştir.

## **2.13- Zayi Olan Mallara Ait KDV'nin Durumu**

İşletmede; yangın, deprem, çalınma, kaybolma, bozulma, çürüme, çatlama, paslanma, kullanım süresinin dolması gibi çeşitli nedenlerle ortaya çıkan fiziki kayıplar zayi olarak adlandırılmaktadır.

<sup>10</sup> M. Gökkaya, (Aralık 2014); 'Dönem Sonunda Katma Değer Vergisi Açısında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar', Vergi Raporu, Sayı;183

KDV Kanunu'nun 30/c maddesine göre; deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangı sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV'nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde ise zayi olan mallar için yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır.

Malların zayi oluş biçimine göre KDV yönünden yapılacak işlemler aşağıda açıklanmıştır.

### **2.13.1- Deprem, Sel Felaketi ve Maliye Bakanlığının Yangın Sebebiyle Mücbir Sebep İlan Ettiği Yerlerdeki Yangın Sonucu Zayi Olanlar**

KDV Kanunu'nun 30/c maddesi hükmüne 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 vergisinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan malların alımında yüklenilen katma değer vergisi ile ilgili yapılacak her hangi bir işlem bulunmamaktadır. KDV Kanunu'nun 30/c maddesinde sayılan nedenler dışında oluşacak zayıatlar da zayıatın ortaya çıktığı vergilendirme dönemine ait beyannamede "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

### **2.13.2- Bozulma, Çürüme, İmha Edilen, Kullanım Süresinin Dolması veya Kullanılamayacak Hale Gelen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin Durumu**

1 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin C.2.1'inci bölümünde mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılamayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün olmadığı, söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallar ilişkin yüklenilen KDV indirilemeyeceği, bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerektiği açıklanmıştır.

### **2.13.3- Değeri Düşen Mallara İlişkin Yüklenilen KDV'nin Durumu**

1 Seri No'lu KDV Tebliğinde "kullanım süresi geçen veya diğer nedenlerle kullanılamayacak hale gelen malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi halinde, bu malların zayi olan mal kapsamında değerlendirileceği ve bunlarla ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı" şeklinde ifade yer almaktadır. Ancak malın tamamen yok olmaması değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi yani malın ekonomik değerinin halen devam etmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.

Değeri düşen mallara ilişkin VUK'un 267'nci maddesi gereğince takdir komisyonu tarafından bir değer takdir edilmesi halinde bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirimi söz konusu olacaktır. Eğer takdir komisyonu mallarının değerini '0' olarak takdir ederse malların zayı olduğu kabul edilerek malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirimi kabul edilmeyecektir.

### **2.13.4- Fire Sonucu Oluşan Zayıflar İçin Yüklenen KDV'nin Durumu**

Malların saklanması veya taşınması sırasında, kuruma, dökülme, bozulma gibi nedenlerle ortaya 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 etmektedir.<sup>11</sup>

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 yüklenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün olmadığı açıklanmıştır. 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 yüklenen katma değer vergisi tutarlarının indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

### **2.13.5- Çalınma ve Kaybolma Durumunda Yüklenen KDV'nin Durumu**

Maliye Bakanlığının, 24.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4009-39/1 1978 sayılı Özeldesine göre; Çalınan/kaybolan malların KDV Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında zayi olan mal olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, çalınan/kaybolan mallar nedeniyle yüklenen KDV'lerin indirim konusu yapılmaması, indirilmiş ise ilgili dönemde hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak, bu şekilde bir işlem yapılabilmesi için, malların çalındığının polis tutanağı veya duruma göre mahkeme kararı ile ispat ve tevsik edilmesi gerekir. Malların çalındığının ya da kaybolduğunun geçerli belgelerle ispat ve tevsik edilememesi halinde malların çalınmadığı, belgesiz satıldığı kabul edilecektir. Bu durumda ise, kaybolduğu veya çalındığı iddia olunan malların emsal satış bedeli üzerinden hasılat yazılması ve KDV hesaplanması söz konusu olacaktır.

### **2.14- Faturasız Mal Bulunduran veya Faturasız Hizmet Satın Alan Mükelleflerde KDV'nin Durumu**

Faturasız mal bulundurduğu veya faturasız hizmet satın alan mükelleflerin KDV sorumluluğu ile ilgili düzenleme KDV Kanunu'nun 9/2. maddesinde yer almaktadır.

Bu maddeye göre; "Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziya uğratılan katma değer vergisi, 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 katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarihyata (4369 sayılı Kanunun 81/E-1. maddesiyle değiştirilen ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren ibare) vergi ziyayı cezası uygulanır. Ancak, belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara bu satışlarla

<sup>11</sup> M. Gökkaya, (Aralık 2014); 'Dönem Sonunda Katma Değer Vergisi Açısında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar', Vergi Raporu, Sayı; 183

ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziya uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.”

Anılan hükmün gerekçesi ise, “Vergi sisteminin bütünü ve özellikle katma değer vergisinin başarısı bakımından belge düzeninin kurulması hayati önem taşımaktadır. Ekonomideki belgesiz mal ve hizmet dolaşımının önlenmesi bakımından etkili ve caydırıcı bir müeyyideye ihtiyaç duyulduğundan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine bir hüküm eklenerek satın aldıkları mal ve hizmetlere ait belgeleri ibraz edemeyenlere bu alışlara ait katma değer vergisinin cezalı olarak ödeme zorunluluğu getirilmiştir. Bu hükme göre, satın aldıkları mal ve hizmetlerin belgesiz olduğu tespit edilen mükellefler, bu mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisini ödemek zorundadırlar. Mükellefler bu şekilde tarh edilen Katma Değer Vergisini ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak kesilen cezasının indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.”

## 2.15- Konsinye Satışlarda KDV'nin Durumu

Malların mülkiyeti işletmeye ait olmakla beraber satılmak üzere başka bir işletmeye gönderilmiş mallar “Konsinye Mallar” olarak tanımlanır. Malı gönderen işletme ile malı satmak üzere alan işletme malın satış şartları ile ilgili olarak anlaşma yaparlar. Satılmak üzere gönderilen malların mülkiyeti mallar satılıncaya kadar malı gönderen işletmeye ait olduğundan konsinye malların işletmenin aktifinde özel bir hesapta takip edilmesi gerekir. Konsinye malı satmak üzere teslim alan işletmenin stoklarında da mülkiyeti kendisine ait olmayan mallar olacağından bu işletmenin de konsinye malları nazım hesaplarda takip etmesi gerekir. Teknik terimlerle ifade etmek gerekirse; satıcı olan tarafa yani ürünü satmak üzere aracıya gönderen işletmeye “konsinyatör”, ürünü satmak üzere teslim alan işletmeye “konsinye” denilmektedir.<sup>12</sup>

KDV Kanunu'nun 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 konsinyeye gönderildiği tarihte düzenlenen irsaliye tarihinden itibaren değil, satışın gerçekleştirildiği tarihten itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Stoklarında satılmak üzere emanet mal bulduran 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.

Konsinye malları teslim eden işletmeler, malların mülkiyetini değil, zilyetliğini devretmiş olmaktadır. Dolayısıyla konsinye işleminde, işlemin yapıldığı an itibarıyla herhangi bir satış söz konusu değildir. Bu nedenle konsinye olarak gönderilen mallar konsinyatör işletmenin bilançosunun aktifinde yer alacaktır. Konsinye malların mülkiyeti işletmenin elinde olduğu için, VUK'un 262 ve 274. maddeleri esas alınarak bu tür mallar, maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacaktır.<sup>13</sup>

## 3- SONUÇ

Çalışmamızda dönem sonunda Katma Değer Vergisi ile ilgili önem arz eden, özellikli 15 başlık güncel mevzuat çerçevesinde açıklanmıştır. Her bir işlem KDV açısından değerlendirilerek, muhase-

<sup>12</sup> M.V. Toroslu, 'KonsinyeMallarınMuhasebeleştirilmesi'<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mvefatoroslu/003/>

<sup>13</sup> M.V. Toroslu, 'KonsinyeMallarınMuhasebeleştirilmesi'<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mvefatoroslu/003/>

be kayıtları yapıp ve buna göre beyannamenin hazırlanması gerekmektedir. Çalışmamızda bahsettiğimiz KDV matrahını etkileyen özellikli hususlar özetle aşağıdaki gibidir.

- Gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerinin yükledikleri katma değer vergisini takvim yılını ve özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmeleri mümkündür.
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV hesaplanan KDV'den indirilemez.
- Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Buna göre ciro priminin önceki işleme ilişkin bir iskonto niteliğinde olduğu ve dolayısıyla ciro priminin asıl işlemin tabi olduğu oranda KDV'ye tabi olacaktır.
- Dönem sonunda gider yansıtma faturalarında yer alan katma değer vergileri yalnızca giderin ilgili olduğu mükellef tarafından indirim konusu yapılabilir. Aracı mükellefler bu tutarları indirim konusu yapamaz.
- Karşılık ayrılacak veya reeskont hesaplanacak ticari bir alacak bulunması durumunda, söz konusu alacak tutarının, katma değer vergisi dahil tutar olarak dikkate alınması gerekmektedir.
- Dönem sonunda meydana gelen kambiyo karı veya zararının teslim ve hizmet ile bağı bulunmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak kur farkları, vade farkı olarak kabul edildiğinden matraha dahil edilmelidir.
- 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.
- 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklik ile transfer fiyatlaması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin KVK'nin 11'inci Maddesi gereğince kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin olarak mükellefçe ödenmiş olan KDV'nin, mükellefin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesi mümkün hale gelmiştir.
- Dönem sonu kasa bakiyesinin işletmenin büyüklüğüne, iş hacmine ve kasa işlemlerinin yoğunluğuna uygun olmaması durumunda ve ortaklara verilen borçlardan dolayı adetlandırma yöntemiyle hesaplanan faizler ödünç para verme olarak değerlendirilerek hizmet ifası kabul edildiğinden dönem sonuna kadar hesaplanacak faizleri üzerinden KDV hesaplanmalıdır.
- Herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler KDV'nin konusuna girmemektedir.
- KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış belgelerinde gösterilen veya bu mal veya hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirilmesi mümkün değildir.
- 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 iade hakkı olmadığına gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

- KDV Kanunu 30/c'ye göre; Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangı sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV'nin indirilemez. Zayı olan mallar için alışta yüklenen vergilerin 'İlave Edilecek KDV' olarak beyan edilecektir.
- Satın aldıkları mal ve hizmetlerin belgesiz olduğu tespit edilen mükellefler, bu mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisini ödemek zorundadırlar. Mükellefler bu şekilde tarh edilen Katma Değer Vergisini ödemeyi yaptıkları dönemde indirim konusu yapabileceklerdir. Ancak kesilen cezanın indirimi mümkün değildir.
- Konsinye malları teslim eden işletmeler, malların mülkiyetini değil, zilyetliğini devretmiş olmaktadır. Dolayısıyla konsinye işleminde, işlemin yapıldığı an itibarıyla herhangi bir satış söz konusu olmadığından KDV yönünden işlem yapılmayacaktır.

### **KAYNAKÇA**

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanun
- 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik yapılmasına Dair Kanun
- 1 Seri No'lu KDV Uygulamaları Genel Tebliğ
- 334 Sayılı VUK Genel Tebliği
- 60 No'lu KDV Sirküleri
- ALTINDAĞ, M. (2002);'Yabancı Firmaların Yıl Sonlarında Yaptıkları Ciro Primi, Satış Primi vb. Ödemelerde KDV' Yaklaşım Dergisi Sayı;119
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2009 tarih ve KDV-5125 sayılı Özelgesi
- DEMİRTAŞ, F. (Aralık,2011), 'Dönem Sonunda KDV Yönünden Özellik Taşıyan Hususlar' Vergi Dünyası, Sayı:364
- GÖKKAYA, M. (Aralık 2014); 'Dönem Sonunda Katma Değer Vergisi Açısında Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar', Vergi Raporu, Sayı;183
- İstanbul VDB 25.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-1875 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25.02.2009 tarih ve KDV-1782 sayılı Özelgesi
- KARA, M. S. (Şubat,2015); 'Dönem Sonu İtibarıyla KDV Yönünden Özellik Arz Eden Hususlar', E-Yaklaşım Dergisi Sayı:266
- Maliye Bakanlığı 10.08.2001 tarih ve 29-2950-281-56/42547 sayılı Özelgesi
- MB.'nin, 24.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4009-39/11978 sayılı Özelgesi.
- TOLU, A. (Aralık,2014) ; 'KDV Yönünden Dönem Sonu İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar' Yaklaşım Dergisi, Sayı:264,
- TOROSLU, M. V. Konsinye Malların Muhasebeleştirilmesi'<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mvefatoroslu/003/>
- YILDIZ, A.M. (2013); 'KDV Açısından Dönem Sonunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar' <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/006/>