

KATMA DEĞER VERGİSİNDE YER ALAN İSTİSNALARIN ÖRNEK OLAYLAR ÜZERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE KAYITLARI¹

EVALUATION OF THE EXCEPTIONS IN THE VALUE ADDED TAX THROUGH SAMPLE CASES AND ACCOUNTING RECORDS

Öğr. Gör. Selçuk TAZEGÜL

Kafkas Üniversitesi, Susuz Meslek Yüksekokulu, Maliye Programı, Kars / TÜRKİYE
ORCID: 0000-0001-9455-006X

ÖZET

Ülkemizde bir harcama vergisi olarak uygulanan katma değer vergisi ile ilgili hükümler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile düzenlenmektedir. Kanunda mükelleflerin ekonomik ve sosyal nedenlerden dolayı teşvik edilmesi amacıyla çeşitli istisna hükümleri yer almaktadır. Verginin konusunda bazı kısıtlamaları ifade eden istisna, bazı şartlar dâhilinde tamamen veya kısmen vergi dışında tutulan işlemleri ifade etmektedir. İhracat, ihracat kayıtlı satışlar, teşvik kapsamındaki makine teçhizat alım ve satışları gibi konularda çeşitli hükümler ile KDV kanununda istisnalar belirtilmektedir. Ancak muafiyetlerin aksine mükellefiyet bazında değil, konu bazında vergi dışında tutulan işlemleri içeren istisna hükümleri, uygulama sırasında çeşitli zorluklar oluşturabilmektedir. Bu çalışmada, KDV kanunu ile tebliğ ve diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde özellikli bazı konularda istisnalar ele alınarak uygulamada karşılaşılan hatalar ve bunların düzeltilerek muhasebeleştirilmesi konusu incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi, İstisna, Muafiyet, Muhasebe Uygulamaları

ABSTRACT

Provisions related to the value added tax applied as a spending tax in Turkey are regulated by the Value Added Tax Law No. 3065. There are various exceptional provisions in order to encourage taxpayers for economic and social reasons. The exception, which expresses certain restrictions on taxation, refers to transactions that are wholly or partly excluded from tax under certain conditions. Exceptions are stated in various provisions such as export, export-listed sales, purchase and sale of machinery equipment covered by the incentive and VAT law. However, contrary to the exemptions, the exception clauses which include the transactions which are excluded from the tax on the basis of the subject rather than the obligation may create various difficulties in implementation. This study examines exceptions to some specific issues within the frame of VAT law, communicated and other legislative provisions and examines the mistakes that are encountered in practice and how to account these corrected issues.

Keywords: Value Added Tax, Exception, Exemption, Accounting Practice

GİRİŞ

Türkiye’de 1985 yılında yapılan düzenlemeyle çeşitli dolaylı vergilerin kaldırılması ile birlikte yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu, sonraki dönemlerde yapılan düzenlemeler sonucunda nihai olarak % 18, % 8 ve % 1 oranlarında uygulanmaktadır (Arısoy & Ünlükaplan, 2011: 96). Bunun

¹ Bu çalışma 26-27 Nisan 2018 Tarihlerinde İstanbul’da Gerçekleştirilen Uluslararası Sosyal Araştırmalar (USAK 2018) Kongresi’nde Sözlü Olarak Sunulmuştur.

yanı sıra kanunda sayılan ve istisnaya tabi tutulan mal ve hizmetlerden belirli şartların sağlanması halinde vergi alınmamaktadır. İstisna, bir kurumun elde ettiği kazancın kısmen veya tamamen, şartlı olarak veya şartsız, geçici veya sürekli olarak vergi dışında bırakılması durumudur (Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2017: 196).

KDV'den istisna olan bu mal ve hizmetler; mal ve hizmet ihracatı, deniz, hava ve demiryolu taşıma araçları istisnası, kıymetli maden ve petrol aramaları ile ulusal güvenlik harcamaları ve yatırımlarda istisna, transit taşımacılık istisnası, diplomatik temsilciliklere tanınan istisnalar, geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri istisnası ve 17. maddede yer alan kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar, askeri amaç taşıyan istisnalar ve bunların dışında 17/4. maddede yer alan diğer istisnalar olarak belirlenmiştir.

Bu çalışmada muhasebe kayıt ve belgeleri incelenmek için izin alınan işletmelerin, kanunda yer alan bu istisna hükümlerine konu olan işlemleri incelenmiş olup, bu işlemlerin mevzuat hükümlerine göre uyumlu olarak yapılıp yapılmadığı ve hangi konularda eksik veya hatalı işlemlerin söz konusu olduğu incelenmiştir. Sonrasında ise eğer hatalı veya eksik bir işlem söz konusu ise bunların nelerden kaynaklandığı ve yapılması gereken işlemler gösterilmiştir.

Örnek olay kapsamında inceleme yapılan şirketlerin bilgileri ve işlem tutarları stratejik olarak gerekli görüldüğü için tamamen değiştirilerek verilmiştir.

Örnek Olay 1

Muhasebe kayıt ve belgeleri incelenen şirketin aşağıda detayları verilen faturalar ile hurda satışları yaptığı görülmüştür.

Satışı yapılan hurda malların alımında yüklenilen KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle, satış bedelleri üzerinden KDV hesaplanmadığı dolayısıyla 1 no'lu KDV Beyannamesi üzerinde "İlave edilecek KDV" satırında beyan edilmediği tespit edilmiştir.

Fiş Tarihi / No.	Ft. Tarihi / No.	Ft. Unvanı	Açıklama	Tutar
15.10.16 / 400059528	15.10.16 / 600668	Geri Dönüşüm Tic. Ltd. Şti.	Hurda Demir	20.500,00
10.08.16 / 400056685	10.08.16 / 550687	Geri Dönüşüm Tic. Ltd. Şti.	Hurda Kablo	8.550,00
22.07.16 / 400052685	22.07.16 / 460777	Geri Dönüşüm Tic. Ltd. Şti.	Hurda Demir	21.650,00
			TOPLAM	50.700,00

İşlemlere ilişkin olarak yapılan kayıtlar;

..... /

120 Alıcılar 20.500,00

120120000 Alıcılar-İç Piyasa

679 Diğer Olağandışı Gelirler 20.500,00

679.400.000 Diğ.O.dışı Gel.-Hurda Satış Gel.

..... /

120 Alıcılar 8.550,00

120120000 Alıcılar-İç Piyasa

679 Diğer Olağandışı Gelirler 8.550,00

679.400.000 Diğ.O.dışı Gel.-Hurda Satış Gel.

..... /

..... /

120 Alıcılar 21.650,00

120120000 Alıcılar-İç Piyasa

679 Diğer Olağandışı Gelirler 21.650,00
679.400.000 Diğ.O.dışı Gel.-Hurda Satış Gel.

Tespitlere ilişkin olarak gerekli düzeltme ve öneriler;

3065 Sayılı KDVK'nun 17/4-g maddesi uyarınca metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak kanununun 30/a maddesi uyarınca "vergîye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı" belirtilmektedir.

Ayrıca 23.02.2016 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[17-2014-36]-7612 sayılı Gelir İdaresi Başkanınca yayımlanan özelve göre; hurda olarak satışı yapılan iktisadi kıymetin, hurda satış bedeline isabet eden KDV tutarının, beyanname üzerinde "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler", "İlave Edilecek KDV" satırında beyan edilmesi suretiyle, söz konusu iktisadi kıymetin alımında yüklenen KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması ve bu tutarın kurumlar vergisinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bu durumda yukarıda yer alan kayıtlara ek olarak aşağıdaki kayıtların yapılması ve bu tutarların dönem KDV beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

$20.500,00 + 8.550,00 + 21.650,00 = 50.700,00 \times \% 18 = 9.126,00 \text{ TL}$

$50.700,00 \times \% 18 = 9.126,00 \text{ TL}$ (İndirim hesaplarından çıkarılması gereken KDV)

..... /

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar 9.126,00

659.005.001 001 Hurda Satış KDV İnd. İptali

391 Hesaplanan KDV 9.126,00

391.005.001 Hurda Satış KDV İnd. İptali

Örnek Olay 2

Şirketin, yatırım teşvik belgesi-yerli makine ve teçhizat listesinin 10. ve 11. sıralarında yer alan ve KDV istisnası bulunan 'Kompanzasyon Panosu' nun, 05.08.2016/350850 no.lu Kars Bilgisayar Sis. Tic. Ltd. Şti. faturası ile 50.000,00 TL + 9.000,00 TL **KDV'li olarak** alındığı tespit edilmiştir.

..... /

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 50.000

258.005.001 Eski Tesis Yatırımı (15.000)

258.005.002 Yeni Tesis Yatırımı (35.000)

191 İndirilecek KDV 9.000

191.001.001 İndirilecek KDV % 18

320 Satıcılar 59.000

320.100.001 Yurtiçi Satıcılar (TL)

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 13/d maddesine göre 'Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makina ve teçhizat teslimleri' KDV'den müstesnadır. KDV'den istisna edilmiş bir işlemde KDV hesaplanması durumunda; 'fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunduğu' gerekçesiyle, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin **1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi** bölümüne göre, gerek alıcı gerekse satıcı nezdinde, işlemin KDV uygulanmadan önceki duruma getirilmesi, yani hem satıcı hem de alıcı tarafından düzeltme işlemi yapılması gerekmektedir.

Bu durumda tebliğ açıklamaları doğrultusunda iki senaryo ortaya çıkmaktadır. İlki söz konusu verginin hesaplanıp KDV Beyannamesi ile beyan edilmeden önce düzeltilmesi; bu durumda yanlış hesaplanan KDV dolayısıyla iade faturası düzenlenmeli veya yanlış düzenlenen faturanın iptal edilerek KDV'siz yeni bir faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

İkinci durumda ise söz konusu faturanın hatalı düzenlendiğinin beyanname verildikten sonra düzeltilmesi; bu durumda ise satıcının fazla ve yersiz hesaplanan KDV'yi alıcıya iade etmesi ve bu tutarın alıcıya ödendiğine dair bir belge ile vergi dairesine başvurusu gerekmektedir.

Örnek Olay 3

Aşağıda belirtilen ve 601.001.001 Yurtdışı Radyoaktif Kaynaklar hesabında kayıtlara alınan ihracat tutarlarının, kargo şirketi veya yetkili personel tarafından bavul vb. aracılığıyla taşındığı bilgisi alınmıştır. İlgili faturalara ilişkin Gümrük Çıkış Beyannamesi düzenlenmediği ancak ihracat istisnası kapsamında KDV'siz fatura düzenlendiği tespit edilmiştir.

..... /		
120 Alıcılar		42.500
120.200.135 Y.dışı Müşteriler		
	601 Yurtdışı Satışlar	42.500
	601.001.001 Yurtdışı Radyoaktif Kaynaklar	
..... /		

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11/a maddesi hükmü uyarınca ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, bu işlemin ihracat sayılabilmesi ve KDV istisnasından yararlanabilmesi için Gümrük Kanunu gereğince gümrük çıkış beyannamesi ile gümrüğe beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan; 07.10.2009 tarih 27369 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Yönetmeliği'nin 463'üncü maddesinde; "Gerek kesin olarak gerek geçici ihracat işlemlerine tabi tutularak yurt dışına **posta yolu** ile gönderilecek ticari ve ticari olmayan eşya posta idaresi tarafından kabul edilir. Bu eşya gümrük idaresinin gözetim ve kontrolü altındadır. Yurt dışına posta yoluyla gönderilecek ticari nitelikteki eşya ihracat rejimi kapsamında **gümrük beyannamesi ile beyan olunur** ve bu rejim çerçevesinde işlemleri tamamlanır" hükmüne yer verilmiş olup; yapılan açıklamalardan, söz konusu işlemlerde gümrük beyannamesi yerine kullanılan tevsik edici başka bir belgenin bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın 31.05.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1774 no.lu özeldesinde yapılan açıklamalar şu şekildedir; "posta (kargo) yoluyla yurt dışına gönderilen ürünlerin kargo şirketi adına düzenlenen gümrük beyannamesi eki eşya listesinde, malı yurtdışına gönderen firmanızın yer alması ve liste muhteviyatının gümrükçe onaylanması halinde ihracat istisnası kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmaktadır. Posta (kargo) yoluyla yurt dışına gönderilen malların yukarıda açıklandığı şekilde tevsik edilememesi halinde ihracat teslimi olarak değerlendirilmeyeceğinden, bu teslimlere ilişkin düzenlenecek faturalarda **ait oldukları oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.**"

Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin 2008/1 sayılı Tebliği kapsamında yurt dışında teknik müşavirlik hizmeti yapan mükelleflerin üstlendikleri işlerle ilgili olarak bir daha geri getirmemek üzere götürdükleri her türlü makine, tesisat ve ekipmanlar ile inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı için

gerekli olan tüketim maddeleri KDV Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında ihracat sayılarak KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, ihracat istisnasının en önemli belgelerinden olan Gümrük Çıkış Beyannamesi ibraz edilmeden; şirket yetkilisinin beraberinde götürdüğü ya da TNT, UPS vb. kargo şirketleri yoluyla gerçekleştirilen yurtdışı teslimleri, tevsik edici belgeyle ispatlanamaması nedeniyle, ihracat teslimi olarak değerlendirilmeyebilir. Bu durumun, katma değer vergisi açısından şirket için risk oluşturabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

2. SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan istisnalar tam ve kısmi istisnalar olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam istisna kapsamına giren istisnalar Kanununun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddelerinde düzenlenmekte iken 16 ve 17. maddelerinde kısmi istisnalar düzenlenmektedir. Kısmi istisnaların en önemli farkı bu istisnalar kapsamına giren malların alımında yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılamamaktadır. Dolayısıyla bu malların alımında yüklenilen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir. Bu bağlamda, işletmelerde KDV istisnası çerçevesinde çoğunlukla hurda istisnası, ihracat istisnası ve yatırım teşvik belgesi kapsamındaki makine-teçhizat istisnası konularına ilişkin olarak eksik veya hatalı işlemlerin daha yaygın olduğu görülmektedir. Çalışmada KDV kanunda yer alan istisna hükümleri açıklanarak ve 3 örnek olay üzerinden, yapılan işlemlerin mevzuat hükümleri doğrultusunda incelemeleri yapılmakta ve bu işlemlerin kanun ve diğer mevzuat hükümlerine göre düzeltme kayıt ve önerileri değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

04.04.2008 Tarih ve 26837 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan "2008/1 Sayılı Yurt Dışı Müteahhitlik Ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat Ve İthalata İlişkin Tebliğ Anlaşmalar"

07.10.2009 Tarih ve 27369 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan "Gümrük Yönetmeliği"

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>, Erişim: 20.03.2018

ARISOY, İ. & ÜNLÜKAPLAN, İ. (2011). "Katma Değer Vergisi, Enflasyon Oranı ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişkilerin Dinamik Analizi", *Sosyoekonomi Dergisi*, 16(16): 93-112

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 23.02.2016 tarihli özelge, sayı: B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[17-2014-36]-7612, <http://www.gib.gov.tr/hurda-haline-gelmis-sabit-kiymetlerin-tesliminde-yuklenilen-kdvnin-iade-veya-indirimekonu-edilmesi>, Erişim: 27.03.2018

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 31.05.2012 tarihli özelge, sayı: B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.11-1774, <http://www.gib.gov.tr/node/95839/pdf>, Erişim: 26.06.2018

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

ŞENYÜZ, D., YÜCE, M. & GERÇEK, A. (2017). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Bursa