

AVRUPA BİRLİĞİ MALİ YARDIMLARINDA VERGİLENDİRME VE AMORTİSMAN İŞLEMLERİNE AİT İSTİSNALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCOUNTING OF TAXATION AND DEPRECIATION EXEMPTIONS IN EUROPEAN UNION FINANCIAL ASSISTANCE

Yrd. Doç. Dr. Metin YILMAZ*
Halil Baba TAKKABULAN**

ÖZ

1999 yılı Helsinki Zirvesinde adaylık statüsü kazanan Türkiye ile birlikte mevcut adaylar katılım öncesi yardım adı verilen artırılmış bir mali yardımdan faydalanmaktadır. Avrupa Birliği ile yapılan anlaşmalardan dolayı hibelerin/ mali yardımların vergilendirme ve amortisman işlemlerinde istisnaları ortaya çıkmaktadır. Çalışmanın amacı Avrupa Birliği mali yardımlarında vergilendirme ve amortisman konularında ortaya çıkan farklılıklar ile istisnaları irdelemek, bu farklılıklar ve istisnalara ait muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağını ortaya koyarak, mali yardım kullanan kamu kurumu ya da özel şirketlerin muhasebe kayıtlarını yaparken dikkat edecekleri noktaları vurgulayarak, vergilendirme ve amortisman konularında muhasebe kayıtlarını nasıl yapacakları konusunda yol göstermektir.

Anahtar Sözcükler: Avrupa Birliği Mali Yardımı, Vergilendirme, Amortisman

ABSTRACT

Turkey assumed “candidate status” during the Helsinki Summit in 1999. As of this date, Turkey and other candidate countries started to benefit from an increased financial aid called pre-accession assistance. Certain exemptions emerge regarding the taxation and depreciation transactions of the financial assistance under the agreements concluded with the European Union. The purpose of this study is to discuss the differences in and exemptions regarding the taxation and depreciation of European Union financial assistance, determine how accounting records should be kept concerning these differences and

* Dumlupınar Üniversitesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, Öğretim Üyesi

** Avrupa Birliği Bakanlığı, Türkiye Ulusal Ajansı, Uzman

exemptions, emphasize the crucial points that should be taken into consideration in the accounting records of public institutions and private companies using these financial assistance, and provide accounting guidance for taxation and depreciation.

Keywords: European Union Financial Assistance, Taxation, Depreciation

1. GİRİŞ

Avrupa Birliği (AB) yardımlarının her türlüünü genellikle proje karşılığında vermektedir. Genel olarak da projenin bir kısmının projeyi yöneten şirket, kişi, sivil toplum kuruluşu, devlet kurumu, özel veya genel bütçeli kuruluşları tarafından karşılanması istenmektedir. İstisna olarak projenin % 100'ünün AB tarafından desteklendiği görülebilmektedir.

IPA-II Çerçeve Anlaşmasının “vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin kurallar” başlıklı 28. maddesinin ilk fıkrası uyarınca; “*Bir sektörel anlaşmada ya da finansman anlaşmasında aksi belirtilmemek kaydıyla vergiler, gümrük vergileri ve ithalat vergileri ve resimleri ve/veya eş etkiye sahip harçlar IPA-II kapsamında finanse edilmez. Yukarıda bahsedilen kural kapsamında belirtilen vergi muafiyetleri, IPA-II yararlanıcısı ve IPA-II yardımının gerçek ve/veya tüzel alıcıları tarafından sağlanan eş-finansmanı da kapsar*” (IPA-II Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, Sıra No: 1) denilmektedir. Bu tabir IPA-I Çerçeve Anlaşması'nın ise “vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ve yükleri ve/veya eş etkili vergilere ilişkin kurallar” başlıklı 26. maddesinin ilk fıkrasında; “*sektörel anlaşma ya da bir finansman anlaşmasında başka bir şekilde belirtilmedikçe vergiler, gümrük ve ithalat vergi ve yükleri ve/veya eş etkiye sahip vergiler, katılım öncesi yardım aracı kapsamında finanse edilmeyecektir. Bu muafiyet, Türkiye Cumhuriyeti tarafından sağlanan ortak finansmanı da kapsamaktadır*” (IPA Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, Sıra No: 1) şeklindedir. Görüleceği üzere IPA-I ve IPA-II'de proje ortak finansman ile yürütülmekte ise Türkiye katkısından da yukarıda sayılan vergiler alınmayacaktır. Bu durumda Türkiye bütçesinden ortak finansman katkısı olarak projeye aktarılan tutar da AB mali yardımı/hibesi niteliğine bürünmektedir.

Çalışmanın amacı AB mali yardımlarında vergilendirme ve amortisman konularında ortaya çıkan farklılıklar ile istisnaları irdelemek, bu farklılıklar ve istisnalara ait muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağını ortaya koymaktır. Yöntem olarak öncelikle vergiye tabi mal veya hizmetin alınması, ödemesinin yapılması, amortisman ayrılması aşamalarının muha-

sebe kayıtlarının nasıl yapıldığı açıklanmıştır. Bu aşamalar ise vergi istisna sertifikası alınması veya alınmaması durumları temel alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Hibeler/mali yardımlar yabancı para olarak verilmekte ve muhasebeleştirilmesinin aynı yabancı para türünden yapılması istenmektedir. Çalışmamızda ise konunun daha kolay anlatılması **düşünülerek muhasebe kayıtları** Türk Lirası üzerinden yapılmıştır.

2. AVRUPA BİRLİĞİ MALİ YARDIMLARININ AMACI

Uluslararası dış mali yardımlar ile kalkınmış ekonomilerin az gelişmiş ekonomilere yaptıkları yardımlar, bağış veya kredi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Türk, 1989, 254). Ülkeleri ya da uluslararası organizasyonları bu şekilde dış yardım yapmaya iten çok fazla neden mevcuttur. Bu nedenler genellikle aşağıdaki şekilde gruplandırılabilir;

- Kalkınmış ekonomilerle az gelişmiş ekonomiler arasındaki gelişmişlik düzeyinin açılması
- İdeolojik düşünceler
- Az gelişmiş ekonomilerin mali yardım yapan ülke ideallerinin desteklenmesi
- Ekonomik dayanışma
- Ekonomik buhranlara karşı koyma
- Diğergam duygular (Türk, 1989, 256)
- Ticari ve ekonomik dayanışmanın geliştirilmesi
- Askeri amaçlar
- Acil ihtiyaçların giderilmesi
- Ulusal politikalar veya stratejik çıkarlar
- Tarihi bağların güçlendirilmesi (Karataş, 2010, 6-7)
- Stratejik güç olmak güdüsü ve vefa duygusu

3. AVRUPA BİRLİĞİ MALİ YARDIMLARININ YAPILMA ŞEKLİ

Ülkeler, uluslararası kurumlar/kuruluşlar daha çok proje karşılığı mali yardımda bulunmakta ve proje bedelinin % 100'ünü değil de daha düşük bir miktarını karşılamakta ve mali yardım yapılan ülkeler/kurumlar/kuruluşlardan da katkı istemektedirler. Ortak finansman (Co-financing) olarak adlandırılan bu sistemde proje bedelinin tamamının mali yardımı yapan otoritelerce belirlenen mali kurallara tabi olması gerektiği ileri sürülmektedir. Buna en bariz örnek olarak "IPA-II Çerçeve Anlaşma-

sı'nın “vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin kurallar” başlıklı 28. maddesinin ilk fıkrasında; “Bir sektörel anlaşmada ya da finansman anlaşmasında aksi belirtilmemek kaydıyla vergiler, gümrük vergileri ve ithalat vergileri ve resimleri ve/veya eş etkiye sahip harçlar IPA-II kapsamında finanse edilmez” diye ifade edilmektedir. Yukarıda bahsedilen kural kapsamında belirtilen vergi muafiyetleri, IPA-II yararlanıcısı ve IPA-II yardımının gerçek ve/veya tüzel alıcıları tarafından sağlanan eş-finansmanı da kapsar” denilmektedir (IPA-II Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, Sıra No: 1).

Roma Antlaşmasına göre, üye ülkelerin ekonomik bütünleşmelerinin başarıya ulaşması için bölgeler arasındaki ekonomik gelişme farklılıklarının giderilmesi gerektiği belirtilmiştir (Durnagöl, 2006, 31). AB geçmişte bölgesel gelişmişlik farklarının giderilmesi amacıyla, diğer araçların yanında Birliğin ortak mali kaynaklarından bölgesel kalkınmayı hedefleyen projelere destek sağlamıştır ve günümüzde sağlamaya devam etmektedir.

Geçtiğimiz otuz yıl içerisinde, değişen **dünya ekonomik, sosyal ve siyasi yapısı, AT yardımlarını da hem coğrafi hem de, miktar olarak değiştirmiştir (Gençkol, 2003, 33)**. 22 Haziran 1993 tarihinde yapılan Kopenhag Zirvesi'nde, AB iki önemli karar almıştır. Bunların ilki AB'nin genişlemesi, ikincisi ise aday ülkelerde aranan kriterleri belirlemiştir. Kopenhag Zirvesi'nde, Avrupa Konseyi, AB'nin genişlemesinin merkezi ve doğu avrupa ülkelerini kapsayacağını kabul etmiş ve aynı zamanda adaylık için başvuruda bulunan ülkelerin tam üyeliğe kabul edilmeden önce karşılaması gereken siyasi, ekonomik ve topluluk mevzuatının benimsenmesi (mevzuata uyum) kriterlerini de belirlemiştir. İşte AB katılım öncesi finansmanının amacı aday ülkelere AB üyeliğine hazırlanmaları için yardımcı olmaktır (Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu). Söz konusu mali yardımların nihai hedefinin üye veya aday ülke vatandaşlarının yaşam kalitelerinin artırılması olduğu söylenebilir.

AB mali yardımları temel olarak AT **bütçesinden karşılanan hibe** şeklinde yapılan yardımlardan ve Avrupa Yatırım Bankası (AYB) tarafından sağlanan ayrıcalıklı kredilerden oluşmaktadır. AYB kredileri 20 yıla kadar uzayan vadeleri ile kar amacı gütmeksizin işletilmektedir. Bu iki ana kalemin dışında da yapılan toplam mali yardımların içerisinde daha az yer kaplayan başka bir takım araçlar da AB'nin hedefleri doğrultusunda kullanılmaktadır (Süngü, 2004, 80).

AB'nin ülkemize yönelik hibe yardımları artık sadece, AB komisyonu ile birlikte dönemsel olarak hazırlanan finansman programlarında yer alan program ve projelere tahsis edilebilmekte ve münhasıran ülkemizin AB'ye adaylık ve uyum

süreciyle doğrudan ilgili alanlarda kullanılabilir (Polat, 2004, 67).

AB ayrıca hibe programı şeklinde de proje desteklemektedir. Hibe programları AB üyesi ülke ile birlikte aday hatta üçüncü ülkeleri de kapsayabilmektedir. Hibe programlarına katılan ülkeler belli bir katılım payı doğrultusunda bu programa dahil olmaktadır. Programların bütçesi ise katılımcı ülkeler tarafından yapılan ödemeler ve AB bütçesinden sağlanan tahsis ile oluşturulmaktadır (Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, 2007, 48).

4. AVRUPA BİRLİĞİ MALİ YARDIMLARINA AİT İSTİSNALAR VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Hibeler/mali yardımlar yabancı para olarak verilmekte ve raporlanması aynı yabancı para türünden yapılması istenmektedir. Çalışmada bu durum dikkate alınmamıştır. AB tarafından sağlanan hibeler/mali yardımlar proje dönemi içinde ara raporlar şeklinde proje dönemi sonunda ise nihai olarak AB hibe/mali yardım dağıtan kurum/kuruluşlara raporlamaktadır. Nihai raporlama ile harcama tutarı net olarak belli olduğundan kullanılmayan hibe/mali yardımlar AB tarafına iade edilmektedir. Ayrıca çalışmamızda Maddi Duran Varlık (MDV) için yeniden değerlendirme öngörülmemiştir.

4.1 Avrupa Birliği Mali Yardımlarından Vergilerin Karşılanmaması ve Muhasebeleştirilmesi

AB ile yapılan çerçeve anlaşmaların uygulanmasına ilişkin usulleri öngören yasal mevzuat 1. Sıra Nolu IPA-II (Pre-Accession Instrument - Katılım Öncesi Mali Araç) Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Tebliğin 4. maddesinde "IPA-II Çerçeve Anlaşması kapsamındaki vergi istisnaları ve uygulaması" düzenlenmiştir. "IPA Çerçeve Anlaşması'nın "vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin kurallar" başlıklı 28. maddesinin ilk fıkrasında; "*Bir sektörel anlaşmada ya da finansman anlaşmasında aksi belirtilmemek kaydıyla vergiler, gümrük vergileri ve ithalat vergileri ve resimleri ve/veya eş etkiye sahip harçlar IPA-II kapsamında finanse edilmez. Yukarıda bahsedilen kural kapsamında belirtilen vergi muafiyetleri, IPA-II yararlanıcısı ve IPA-II yardımının gerçek ve/veya tüzel alıcıları tarafından sağlanan eş-finansmanı da kapsar*" denilmektedir." Bu maddeye göre, AB veya Türkiye ile AB ortak katkısı ile finanse edilen sözleşmelerin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek vergiler, gümrük ve ithalat vergi ve yükleri ve/veya eş etkiye sahip vergiler, IPA-II Çerçeve Anlaşması'nın 28. maddesinde yer alan hükümlere göre

mali yardımlardan finanse edilmeyecektir” (IPA-II Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, Sıra No: 1) denilmektedir.

IPA-II Çerçeve Anlaşması'nın 28/2-a maddesine göre, “Birlik yüklenicileri tarafından yapılan tüm ithalatların, gümrük vergilerine, ithalat vergilerine, katma değer vergisine (KDV), özel tüketim vergileri ve diğer özel tüketim vergilerine ya da eş etkiye sahip diğer benzer vergi, gümrük vergisi veya harçlara tabi olmaksızın, Türkiye Cumhuriyeti'ne girmesine izin verilir. Bu muafiyet, sadece Birlik sözleşmesi kapsamında Birlik yüklenicileri tarafından tedarik edilen mallar ve/veya verilen hizmetler ve/veya yapılan işlere ilişkin olarak yapılan ithalatlara uygulanır. Türkiye Cumhuriyeti, sözleşmenin hükümleri uyarınca, Birlik yüklenicilerine teslim edilmek üzere ve sözleşmenin normal uygulanması bakımından hemen kullanılmasını sağlamak için söz konusu ithalatın, yukarıda belirtilen vergi, gümrük vergisi veya harçlar ile ilgili herhangi bir uyuşmazlık veya gecikme olmaksızın giriş noktasından serbest bırakılmasını sağlar” (IPA-II Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, Sıra No: 1).

Yukarıda sayılan durumlarda yapılan ithalatın veya vergiye tabi işlemin AT sözleşmesi kapsamında yapılan mal veya hizmet alımı olduğu açık net olmalıdır. Aksi takdirde ülkemiz adına bir vergi kaybindan söz etmek mümkün olacaktır.

Hibelenden/mali yardımlardan mal veya hizmet alımında vergi alınmaması ile güdülen amacın gerçekleşmesi ancak vergi düşülerek hizmet veya malın alınması ile mümkün olacaktır. Bu durumda pazarlık iyi yapılmazsa aradaki fark kadar hibe tutarı mal veya hizmet alımı yapılan kişiye aktarılmış olmaktadır. Mal veya hizmet piyasa fiyatından en az yukarıda bahsedilen **çerçeve anlaşmada** belirtilen vergilerin tutarı kadar düşük fiyatla satın alınması halinde vergi istisnası/muafiyeti ile güdülen amaç gerçekleştirilmiş olacaktır. Aksi takdirde vergi istisnası ile güdülen mali yardımlarla vergilerin finanse edilmemesi yerine vergi kadar mal ve hizmet tedarikçisine haksız kazanç transferi sağlanmış olmaktadır.

Vergiye tabi mal veya hizmetin alınmasında 2 durum söz konusudur.

a. Avrupa Topluluğu (AT) sözleşmesi kapsamında hibe yararlanıcısının Maliye Bakanlığı (MB), Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) başvurarak “Vergi İstisna Sertifikası” alması

Eğer projeye ilişkin mal veya hizmet alımı ya da yapım işi öncesinde örneği sunulan KDV istisna sertifikası alımı halinde, alıma ilişkin gümrük veya ithalat vergileri, harçları, **KDV, özel tüketim vergisi (ÖTV) ve diğer benzeri**

vergi ve harçlar ödenmez ve fatura vergisiz ve harçsız olarak düzenlenir. Örneğin proje kapsamında toplantı organizasyon hizmeti satın alınması ve ödenmesi durumunda yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	14/05/2015		
63 İlgili Gider Hesabı/7__ İlgili Maliyet Hesabı*		100.000,00	
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)			100.000,00
Proje kapsamında toplantı organizasyon hizmetinin alınması (.....-Avro karşılığı)**			

*Devlet (Kamu) Muhasebesi için 630'lu, Özel Sektör için 700'lü gider hesapları kullanılmaktadır. Ödemeler döviz olarak yapılacak ise 106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-), TL olarak yapılacak ise 103 Verilen Çekler ve Gönderme emirleri Hesabı (-) kullanılır.

**Çalışmada ödemelerin Döviz cinsinden yapıldığı varsayımı ile hareket edilmiştir.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	10/06/2015		
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)		100.000,00	
104 Proje Özel Hesabı			100.000,00
Proje kapsamında toplantı organizasyon hizmet bedelinin ödemesi (.....-Avro karşılığı)			

b. Hibe yararlanıcısının, vergi istisna sertifikası alamamış olması halinde vergili fatura ödemesi yapıp ilgi verginin iadesi için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurması ve vergiyi iade alması halinde aşağıdaki kayıtlar yapılır.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	14/05/2015		
63 İlgili Gider Hesabı/7__ İlgili Maliyet Hesabı		100.000,00	
14 / 13 İlgili Diğer Alacaklar Hesabı*		18.000,00	
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)			118.000,00
Proje kapsamında toplantı organizasyon hizmetinin alınması KDV % 18 (.....-Avro karşılığı)			

*Devlet (Kamu) Muhasebesi için 14'lu, Özel Sektör için 13'lü Diğer Alacaklar Hesabı kullanılmaktadır. Maliye Bakanlığında tahsil edilecek olan vergiler bu hesaplardan ilgili olan hesapta ayrıntılı olarak takip edilebilir.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	10/06/2015		
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)		118.000,00	
104 Proje Özel Hesabı			118.000,00
Proje kapsamında toplantı organizasyon hizmet bedelinin ödemesi (.....-Avro karşılığı)			

Proje dönemi sonunda proje kapsamında alınan mal ve hizmetlerin gümrük veya ithalat vergileri, harçları, KDV, ÖTV ve diğer benzeri vergi ve harçların iadesi için MB, GİB'na bağlı ilgili vergi dairesine vergilerin iadesi için başvurulur. MB, **GİB vergi iadesini uygun gördüğünde iki işlem söz konusu olacaktır. Bunlar; mahsup ve nakden geri iade işlemleridir.** Nakden geri alma işleminde alınan vergi iadesinin proje özel hesabına aktarılması gerekir. Bu işlemlere ait yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Mahsup işlemi olduğunda yapılacak kayıt;

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	12/07/2015		
36 Ödenecek (Vergi ve) Diğer Yükümlülükler		18.000,00	
14 / 13 İlgili Diğer Alacaklar Hesabı			18.000,00
Proje kapsamında ödenen vergi tutarının MB, GİB'den mahsup yoluna gidilmesi			

Nakden geri iade işlemi olduğunda yapılacak kayıtlar;

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	26/08/2015		
102 Bankalar Hesabı		18.000,00	
14 / 13 İlgili Diğer Alacaklar Hesabı			18.000,00
Proje kapsamında ödenen vergi tutarının MB, GİB'den nakden iade alınması			

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	26/08/2015		
104 Proje Özel Hesabı		18.000,00	
102 Bankalar Hesabı			18.000,00
MB, GİB'den nakden iade alınan vergi iadesinin Proje Özel Hesabına aktarılması (.....-Avro karşılığı)			

Hibe yararlanıcısının vergi iade işlemi MB, GİB tarafından uygun bulunmaması durumu mevzuatta düzenlenmemiştir. Ancak kanaatimizce bu durumda AB hibeleri/mali yardımları nedeni ile iade alınamayan vergiler şayet hibe/mali yardım sağlayıcısı kurum tarafından gider olarak kabul edilecek ise yapılacak kayıt;

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	26/08/2015		
63 İlgili Gider Hesabı/7__ İlgili Maliyet Hesabı		18.000,00	
14 / 13 İlgili Diğer Alacaklar Hesabı			18.000,00
MB, GİB tarafından kabul edilmeyen vergi iadesinin gider olarak kabul edilmesi (.....-Avro karşılığı)			

Eğer vergi hibe/mali yardım sağlayıcısı kurum tarafından gider olarak kabul edilmeyecek gibi ise aşağıdaki kayıt yapılır;

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	26/08/2015		
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı/65_ Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)		18.000,00	
14 / 13 İlgili Diğer Alacaklar Hesabı			18.000,00
MB, GİB tarafından kabul edilmeyen vergi iadesinin gider olarak kabul edilmesi (.....-Avro karşılığı)			

4.2 Avrupa Birliği Mali Yardımlarından Maddi Duran Varlık Alımının Yapılmaması ve Muhasebeleştirilmesi

AB Komisyonu büyük montanlı yatırım fonları ile zorunluluk halleri dışında AB hibeleri ile MDV alınmaması bunun yerine MDV'lerin kiralanması yoluna gidilmesi gerektiğini belirtmektedir. Hibelerin verilmiş süresinin genel-

de MDV amortisman süresinden daha kısa süreli olması, MDV maliyetlerinin yüksek olması, hibelerin istismar edilmesinin önüne geçme gibi sebepler bu durumda rol oynamaktadır.

Proje kapsamında amortisman tabii iktisadi kıymetin satın alınması durumunda defter değerine direkt etki eden vergiler maliyete yansıtılmadığından iktisadi kıymet daha düşük bedelle elde edilmiş olacaktır. Proje süresi alınan iktisadi kıymetin amortisman süresinden daha fazla ise sorun yaşanmamaktadır. Ancak proje süresi, alınan iktisadi kıymetin amortisman süresinden daha az olması durumunda iktisadi kıymetin elde edilmesinden dolayı proje yararlanıcısı ek bir gelir elde ederken devlet de bir miktar vergi kaybına uğramış olmaktadır. MDV alımında vergi istisna sertifikası alınması ve alınmaması durumuna göre kayıtlar iki farklı şekilde değerlendirilir.

4.2.1. Vergi İstisna Sertifikası Alınması

AT sözleşmesi kapsamında hibe yararlanıcısı MB, GİB'e başvurarak vergi istisna sertifikası olarak MDV alımı faturasını vergisiz olarak düzenleyebilmektedir.

Proje kapsamında AB komisyonu MDV alımına izin vermiş olması halinde KDV istisna sertifikasının alınmış olması durumunda MDV alım ve ödeme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	16/10/2015		
25 İlgili MDV Hesabı		100.000,00	
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)			100.000,00
Proje kapsamında MDV alınması (.....-Avro karşılığı)			
Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	16/10/2015		
106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)		100.000,00	
104 Proje Özel Hesabı			100.000,00
Proje kapsamında MDV alınması karşılığında ödeme yapılması (.....-Avro karşılığı)			

Örneğin proje süresinin 4 yıl, söz konusu MDV'nin ise 5 yıllık amortisman süresine tabi olduğunu varsayımı ile amortisman gider kaydı yıllar itibarı ile aşağıdaki gibi olacaktır.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2015-2016-2017-2018		
63 İlgili Gider Hesabı/7__ İlgili Maliyet Hesabı		20.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)			20.000,00
MDV amortisman ayrılması (.....-Avro karşılığı)			

Proje dönemi yani 4 üncü yıl sonunda MDV ya proje sahibinde kalacak ya da satılarak bedeli proje hibesinden düşülecektir. Bu durumda;

MDV'nin birikmiş amortisman değeri düşüldükten sonra kalan değeri ile satıldığı varsayıldığında kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2018		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		80.000,00	
104 Proje Özel Hesabı		20.000,00	
25 İlgili MDV Hesabı			100.000,00
MDV'nin 4 yıl sonunda satılması (.....-Avro karşılığı)			

Proje dönemi sonunda MDV proje sahibine kalsa da satılsa da yetkili mercilere sunulan raporda MDV gideri artık 80.000,00-TL/Euro/... olarak raporlanmalıdır. Çünkü MDV'nin proje süresine katkısı 80.000,00-TL/Euro/...'dur.

MDV'nin birikmiş amortisman değeri düşüldükten sonra kalan değerinin üzerinde bir değer fiyat ile satıldığı varsayıldığında kayıtlar **aşağıdaki gibi olacaktır. 4'üncü** yıl sonunda Birikmiş Amortisman 80.000,00-TL/Euro/... MDV'nin kalan değeri 20.000,00-TL/Euro/... olarak kabul edilirse muhasebe kaydı iki şekilde yapılabilir.

a-Proje dönemi sonunda nihai raporda MDV maliyeti 75.000,00-TL/Euro/... olarak beyan edilmesi ve karın hibe sağlayıcısına iade edilmesi yapılacak kayıt;

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2018		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		80.000,00	
104 Proje Özel Hesabı		25.000,00	
25 İlgili MDV Hesabı			100.000,00
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı/679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			5.000,00
MDV'nin 4 yıl sonunda 5.000,00-TL karla satılması karın hibe sağlayıcısına iadesi (.....-Avro karşılığı)			

b-Proje dönemi sonunda nihai raporda MDV maliyeti 75.000,00-TL/ Euro/... olarak beyan edilmesi ve MDV'den elde edilen kar proje yürütücüsüne kalması halinde yapılacak kayıt;

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2018		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		80.000,00	
104 Proje Özel Hesabı		20.000,00	
105 Döviz Hesabı		5.000,00	
25 İlgili MDV Hesabı			100.000,00
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı/679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			5.000,00
MDV'nin 4 yıl sonunda 5.000,00-TL karla satılması karın hibe yaranancısında kalması (.....-Avro karşılığı)			

AB mevzuatında MDV değerinin üzerinde satılması halinde elde edilen karın nihai rapor sonucunda iade mi edileceği yoksa proje yaranancısına mı kalacağı konusunda net bir görüş bulunmamaktadır. Bizce her iki durumda uygulanabilecektir.

MDV'nin birikmiş amortisman değeri düşüldükten sonra kalan değerinin altında bir değerde fiyat ile satıldığı varsayıldığında kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2015		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		80.000,00	
104 Proje Özel Hesabı		15.000,00	
690 Faaliyet Sonuçları Hesabı/689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)			
25 İlgili MDV Hesabı			100.000,00
MDV'nin 4 yıl sonunda 5.000,00-TL zararla satılması (...- Avro karşılığı)			

Alınan MDV sadece proje sürecinde ve proje süresinde kullanılmak için alındığından amortisman süresi yerine proje süresi amortisman ayırmada dikkate alınmalıdır. Proje süresi 5 yıl söz konusu MDV ise 4 yıllık amortisman süresine tabi olduğunu varsayımı ile amortisman gider kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2015-2016-2017-2018-2019		
	63 İlgili Gider Hesabı/7__ İlgili Maliyet Hesabı	20.000,00	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		20.000,00
	MDV amortisman ayrılması (.....-Avro karşılığı)		

4.2.2. Vergi İstisna Sertifikası Alınmaması

Hibe yararlanıcısı vergi istisna sertifikası alamamışsa vergili fatura ödemesi yapıp ilgi verginin iadesi için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Hibe yararlanıcısı vergi istisna sertifikası alamamışsa yapılacak kayıt ve buna ait ödeme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	16/10/2015		
	25 İlgili MDV Hesabı	100.000,00	
	191 İndirilecek KDV Hesabı	18.000,00	
	106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)		118.000,00
	Proje kapsamında MDV alınması KDV % 18 (.....-Avro karşılığı)		
Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	16/10/2015		
	106 Döviz Gönderme Emirleri Hesabı (-)	118.000,00	
	104 Proje Özel Hesabı		118.000,00
	Proje kapsamında MDV alınması karşılığında ödeme yapılması KDV % 18 (.....-Avro karşılığı)		

Proje süresi 5 yıl söz konusu MDV'nin ise 4 yıllık amortisman süresine tabi olduğunu varsayımı ile amortisman gider kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2015		
	63 İlgili Gider Hesabı/7__ İlgili Maliyet Hesabı	25.000,00	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		25.000,00
	(-)		
	MDV amortisman ayrılması (.....-Avro karşılığı) kaydı***		

***Yukarıdaki kayıt KDV iadesinin MB GİB tarafından sorunsuz alınacağı varsayımı ile doğrudur.

Eğer proje süresi sonunda MB, **GİB tarafından KDV iadesi kabul edilmez ise yapılacak amortisman kaydı farklılık arz edecektir. Söz konusu kayıt KDV iadesinin hangi evrede iadesinin kabul edilmediğine bağlı olarak farklılık gösterecektir. Proje dönemi sonunda KDV iadesinin alınmasının kesinleştiği varsayımı ile amortisman kayıtlarının aşağıdaki gibi olması gerekecektir (proje süresi 5 yıl, MDV amortisman süresi 4 yıl varsayımı ile).**

İlk üç yıl yapılan amortisman kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2015-2016-2017		
	63 İlgili Gider Hesabı/7__ İlgili Maliyet Hesabı	25.000,00	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		25.000,00
	MDV amortisman ayrılması (.....-Avro karşılığı)		

Dördüncü yıldaki amortisman kaydı (MB, GİB KDV iadesini kabul etmemesi ve hibe sağlayıcısının KDV'yi gider olarak kabul etmesi halinde) ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Yevmiye No	Tarih	Borç Tutarı	Alacak Tutarı
...	31/12/2018		
	63 İlgili Gider Hesabı/7__ İlgili Maliyet Hesabı	43.000,00	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)		43.000,00
	MDV amortisman ayrılması (.....-Avro karşılığı)		

İlk üç yılda amortisman KDV'siz tutar üzerinden ayrılmakta dördüncü yılda KDV iadesinin mümkün olmayacağıın anlaşılması üzerine dördüncü yıl iadesi beklenen KDV tutarı da amortisman tutarına eklenecek amortisman ayrılması gerekecektir.

5. SONUÇ

Türkiye’de 2007-2013 yıllarını kapsayan dönemde katılım öncesi mali yardım kapsamında kamu kurumu ya da özel şirketler dağıtılan yardımlardan yararlanmış ve AB uyum sürecine katkıda bulunmuşlardır. 2014-2020 yılını kapsayacak olan IPA-II mali yardım çerçeve anlaşması da 2014 yılında imzalanmıştır. Bu kapsamda önümüzdeki yıllarda da kamu kurumu ya da özel şirketlerin birçok projede yer alacağı düşünüldüğünde alınan hibelerin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun emrettiği çerçeveye uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir. Kamu kurumu ya da özel şirketlerin aldıkları hibelerde vergilendirme ve MDV alımlarındaki istisnalara ve bunların muhasebe kayıtlarına dikkat etmeleri yapılacak denetimlerde sıkıntı yaşamamaları için önem arz etmektedir. Ayrıca muhasebe kayıtlarının her işletme ve kamu kurumu tarafından aynı şekilde kaydedilmesi denetim faaliyetlerini kolaylaştırması bakımından önemlidir.

Proje kapsamında alınan MDV’nin KDV’si faaliyet için yapılan bir gider olmadığından Hesaplanan KDV’den indirim yerine yıpranma payı gideri olarak proje giderlerine yansıtılması daha doğru olacaktır. KDV alınması halinde söz konusu hibe kapsamında alımlar vergiden istisna olduğu için İndirilecek KDV söz konusu olmayacaktır. Ancak gümrük vergileri MDV defter değerinde göz önüne alınacağından bu verginin ödenmesi halinde maliyetlerde artış olacaktır.

AB verilen hibe desteklerinde genel olarak proje süresinin amortisman süresinden kısa olması durumu söz konusu olmaktadır. Bu durumda sadece proje kapsamında kullanılmak üzere alınan MDV’lerin amortisman oranı hesaplanırken dikkat edilmesi gereken konunun faydalı ömür süresine göre değil; proje süresi dikkate alınarak hesaplama yapılması gerektiği unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği (2007). **Avrupa Birliği Türkiye Mali İşbirliği**. Ankara: Dumat Ofset Matbaası

Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, Avrupa Birliği Mali Desteği, 12.01.2016 tarihinde http://www.avrupa.info.tr/AB_Mali_Destegi/AB_Program_Bilgileri.html adresinden erişildi.

Avrupa Birliği Bakanlığı, Türkiye – AB Mali İşbirliği, 15.03.2016 tarihinde <http://www.ab.gov.tr/index.php?p=5> adresinden erişildi.

Durnagöl Hüzmeli, Yasemin. (2006) **Adaylık Sürecinde Türkiye ve AB’de Devlet Yardımları**. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara, Ankara Üniversitesi

Gençkol, Metin. (2003) **Avrupa Birliği Mali İşbirliği Politikaları ve Türkiye.** (Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi) Ankara, DPT

Karataş, Halil (2010). **Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardımları.** Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı

Maliye Bakanlığı (08.06.2005) **Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği.** Ankara: Resmi Gazete (25839 sayılı)

Maliye Bakanlığı (08.05.2009). **Türkiye–Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1).** Ankara: Resmi Gazete (27222 sayılı)

Maliye Bakanlığı (13.02.2016). **Türkiye–Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA-II) Çerçeve anlaşması Genel Tebliği (Sıra No:1).** Ankara: Resmi Gazete (29623 sayılı)

Polat, Necip (2004). “Avrupa Birliği – Türkiye Mali İşbirliği ve Sayıştay’ın Topluluk Kaynakları Üzerindeki Denetimi” **Sayıştay Dergisi.** 52 (2004): 61-84.

Süngü, Serdar (2004). “Avrupa birliği Mali Yardımlarının Topluluğa Yeni Katılmış veya Katılacak Olan Ülkelerle Türkiye Açısından Değerlendirilmesi” **Sayıştay Dergisi.**54 (2004): 77-111.

Türk, İsmail (1989). **Maliye Politikası (Amaçlar-Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri).** 8. bs. Ankara: Sevinç Yayınevi