

YILSONLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DİKKATE ALINMASI GEREKEN HUSUSLAR

● Erkan GÜRBOĞA*

I-GENEL BİLGİ

Bu yazımızda takvim yılının kapanması nedeniyle yılsonlarında işletmelerin katma değer vergisi yönünden göz önünde bulundurmaları gereken hususlara ilişkin görüşlerimize yer verilecektir.

II-YILSONUNDA KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

A-İNDİRİM HAKKININ YIL İÇİNDE KULLANILMASI

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29/3 maddesi indirim zamanını hüküm altına almıştır. Anılan madde hükmüne göre; İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Konuya ilişkin olarak 26 seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.(Tebliğde yer alan örnekler tarafımızdan güncelleştirilmiştir.)

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219. maddesinin "a" bendinde; "Muamelelerin için hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin

* Gelirler Başkontrolörü

intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir" hükmü yer almaktadır. Aynı Kanununun 352/1-6. maddesinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1. derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yıl içinde kullanılması yani yılın aşılmaması gerekir. Örneğin; 28 Ağustos 2008 tarihli alış faturasının on günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 2008 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen katma değer vergisi Eylül 2008 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, ispat ve tevsik edilmek şartıyla olayın mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen katma değer vergisi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin; yukarıda sözü edilen 28 Ağustos 2008 tarihli faturanın 16 Ekim 2008 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim 2008, 4 Kasım 2008 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım 2008 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükada 2008 yılının içinde kesilen faturanın o yıl defterine kayıt edilip, yine o yılda indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak 2009 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır.”

Yıl aşılması nedeniyle indirim konusu yapılamayan bu katma değer vergisi için mahiyetine göre gider veya maliyet yazılacaktır. Konuya ilişkin olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 08 MAYIS 2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01/KDV.02.401/3981 sayılı özelgesinde; “ İlgilisi : 14/04/2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01/176300-ÖZ/64-3203 sayılı yazınız.

İlimiz Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numaralı mükellefi A.Ş. tarafından Başkanlığımıza verilen 31/03/2006 tarihli dilekçe ve eklerinin birer örneği gönderilerek, Katma Değer Vergisi Kanununda, ilgili takvim yılından sonraki dönemde gelen ve geldiği dönemdeki kayıtlara intikal ettirilen faturalarda yer alan tutarların Gelir ve Kurumlar Vergisinden indirim yapılabileceğine ilişkin hüküm bulunup bulunmadığı hususunda adı geçen mükellefe verilecek cevaba esas olmak üzere katma değer vergisi yönünden Müdürlüğümüz görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29/1'inci maddesinde; "Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

.....

3- (3297 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen fıkra) (20/06/1986 tarihinden geçerli olmak üzere) İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan anılan Kanunun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin (d) bendinde; "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi"nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği, hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanmış bulunan 23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "Vergi İndirimi" başlıklı "H" bölümünde de;

".....3. İndirim Zamanı: 29'uncu maddeye eklenen 3'üncü fıkra ile de indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilceği hükme bağlanmıştır.

.....

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilecek, indirim hakkı ise vesikaların Kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yıl içinde kullanılması yani yılın aşılmaması gerekir.....” açıklaması yer almıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 34/1’inci maddesinde; “Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanununun 58’inci maddesinde; “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.” hükmü bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen Kanun hükümleri ve Genel Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca, ilgili takvim yılından sonraki dönemde gelen ve geldiği dönemdeki kayıtlara intikal ettirilen ancak, vergi dahil toplam bedel üzerinden düzenlenen faturalarda yer alan tutarların Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin mümkün bulunması halinde, toplam tutar içinde yer alan katma değer vergisinin de Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.” şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Diğer taraftan kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde indirim hakkının özel hesap döneminin sonuna kadar kullanılması gerekir.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ İÇİN ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASI

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 334 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin (V) bölümünde kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü belirtilerek; 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 alacak olduğu bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; Vergi Usul kanununun 323'ncü madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacağı belirtilmiştir.

C- FATURA VE BENZERİ BELGELERDE AYRICA GÖSTERİLMİYİP, YIL SONLARINDA, BELLİ BİR DÖNEM SONUNDA YA DA BELLİ BİR CİRO AŞILDIĞINDA İSKONTOLARDA DURUM:

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 26 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; 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 ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira, bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir. Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine

rine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesi çerçevesinde "hizmet" kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.

D-İŞİ BIRAKAN MÜKELLEFLER İNDİREMEDİKLERİ KATMA DEĞER VERGİLERİNİ GİDER YAZABİLİRLER

Katma Değer Vergisinin en temel özelliklerinden biri de indirim mekanizmasıdır. Yasal zorunluluklar nedeniyle indirim mekanizmasının kullanılmadığı durumlarda, yasada belirtilmiş olması şartıyla indirimle giderilemeyen vergiler ya mükellefe iade edilmekte yada gider veya maliyet olarak dikkate alınmaktadır.İşi terk eden mükelleflerin indirimle gideremedikleri katma değer vergilerinin mükelleflere iade edileceğine ilişkin olarak mevzuatımızda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.Buna karşın katma değer vergisi kanununun 58'nci maddesi uyarınca yasadan kaynaklanan ve indirilebilir özelliğini kaybeden katma değer vergileri gider olarak dikkate alınabilir.

Nitekim Maliye Bakanlığın'ca verilen 12.04.2001 tarih ve 20161 sayılı Özelgede;"31.12.2000 tarihinde faaliyetini terk eden mükellefin indirim yolu ile gideremediği vergilerin 2000 yılına ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınmasında bir sakınca yoktur"şeklinde idari görüş bildirmiştir.

E-İNDİRİLEMİYEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN GİDER YAZILMASI

Katma Değer Vergisi Kanununun 30'ncu maddesi uyarınca aşağıda belirtilen Katma değer vergileri indirim konusu yapılamaz.

- a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların tes-

limi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisi,

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi

Yukarıda yer alan katma değer vergileri(d bendinde belirtilen hariç) katma değer vergisi Kanununun 58'nci maddesi uyarınca gider ve maliyet olarak dikkate alınır. Ancak, Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergilerinin de kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

F-MAL SAYIM NOKSANLIKLARI VEYA FAZLALIĞI

İşletmeler dönem sonlarında stoklarının fiili envanterini ve kaydi envanterini tespit etmek zorundadırlar. Bu envanter sonucunda mal stoklarının fiili envanterinin ve kaydi envanterinin birbiriyle uyumlu olmaları gerekir. Farklılık bulunması halinde işletmeler tarafından bunun nedenlerinin araştırılması gerekir. Fiili ve kaydi envanterin birbiriyle uyumlu olmaması şu nedenlerden kaynaklanabilir.

- Kayıtlara girdiği halde fiilen işletmeye girmemiş mallar,
- İşletmeden çıktığı halde kayıtlara geçmemiş mallar,
- Konsinye olarak gönderilen mallar,
- Fire ve kayıplar
- V.s

Yukarıda yer alan nedenler çoğaltılabilir. İşletmeden çıktığı halde kayıtlara girmemiş malların nedenleri araştırılmalı, gerekirse düzeltme beyannamesi verilerek suretiyle katma değer vergilerinin beyanı sağlanmalıdır. Diğer taraftan mal sayım noksanlıklarının işletme sahip ve sahiplerince işletmeden bedelsiz çekilen mallardan oluşması halinde katma değer vergisi kanununun 27'nci maddesine göre bedelsiz çekilen malların emsal bedeli tespit edilerek ,katma değer vergisi hesaplanmalı ve beyan edilmelidir.Diğer taraftan noksanlığın zayi olmadan kaynaklandırığının tespiti halinde katma değer vergisi kanununun 30/c maddesine göre hareket edilerek,söz konusu zayi olan mallara ilişkin katma değer vergisinin hesaplanan katma değer vergilerine ilave edilmesi gerekir. Diğer taraftan zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış ise de, fire, bir malın imalat süresince veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı kayıp olduğundan, imalat sırasında meydana gelen firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. imalat artıkları, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmemekte, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıkmaktadır. Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmemektedir. Bu nedenle firelere ait katma değer vergilerinin zayi olan mallar gibi değerlendirilerek beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

G-YILBAŞI HEDİYELERİ

1-Personele Yıl Başı Hediyesi Verilmesi

İşletmelerin gerek ürettikleri veya ticaretini yaptıkları mallardan gerekse dışardan temin edilen malların yıl başında çalışanlarına vermeleri yaygın bir uygulamadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 3/1-a maddesinde; 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 halinde teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 9 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 8 numaralı başlığı altında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

Katma değer vergisi uygulamalarında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır.

- a)Personele işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi,
- b)Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- c)Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- d)Demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan personele tahsisi sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir.

Buna göre, işletmelerin çalışanlarına bayram ve yılbaşında verdiği hediyeler söz konusu tebliğ kapsamına girmediğinden, bu teslimlere Katma Değer Vergisi Kanununun 3/1-a maddesine göre katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan personele verilen bu tür hediyelerin Gelir Vergisi Kanununun 61'nci maddesi uyarınca ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğini de göz ardı etmemek gerekir

2-Müşterilere Verilen Yılbaşı Hediyesi

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 50 Seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre;firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtımaları geleneksel hale gel-

miştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün, özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantiyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantiyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
 - Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın ünvanı ve para ile satılmayacağına belirten bir şerhi taşınması gerekmektedir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

III-SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanununda dönem sonunda dikkate alınması gereken hususlar yazımızın II. bölümünde yer alan açıklamalarla sınırlı olmayıp, gelir veya kurumlar vergisi yönünden yapılan dönem sonu işlemlerin Katma Değer Vergisi Kanununun konusuna girip girmediği hususlarının da araştırılarak sonuca bağlanması gerekir.

KAYNAKÇA

26 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği (31.12.1986). Ankara: Resmi Gazete (19681 sayılı)

334 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (05.05.2004). Ankara: Resmi Gazete (25453 sayılı)

50 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği (25.12.1995) Ankara: Resmi Gazete (22504 sayılı)

9 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği (31.12.1984). Ankara: Resmi Gazete (18622 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984). **3065 Sayılı Katma Değer vergisi kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961). **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

