

17.01.2011

## Açıklamalı Sirküler Rapor 2011/2

### Konu:

### **KDV UYGULAMALARI AÇISINDAN ÖZELLİK ARZEDEN BAZI KONULARIN ÖZET OLARAK AÇIKLANMASI**

#### **1. KDV'nin İndiriminin Temel Esasları:**

1.1. KDV Kanunu gereği verginin indirimi için ilk ve temel şart, alınan mal ya da hizmetlere dair satıcı tarafından verilen **fatura veya benzeri vesikalarda veya ithalatta gümrük makbuzunda KDV'nin ayrıca gösterilmiş olmasıdır.** (Bir takım özel teslim ve tarifeye bağlı işlemlerde bu şart aranmayacak olup konu hakkında Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan genel tebliğler incelenmelidir.)

1.2. **Vergiye doğuran olayın** (mal teslimi, hizmet ifası ya da teslim ve ifadan önce fatura ya da benzeri vesikanın düzenlenmesi) **gerçekleştiği takvim yılı aşılmadan** indirim hakkı kullanılmalıdır.

1.3. KDV'nin yer aldığı **belgeler** (fatura ya da benzeri vesika veya gümrük makbuzu) VUK'nda yer verilen **yasal süreler içinde resmi defterlere işlenmiş olmalıdır.**

1.4. İndirime konu KDV'nin **KDV Kanunu'nun "İndirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30. maddesinde** yer verilen hususlar ile ilgili olmaması gerekir. 30. madde aşağıdaki gibidir:

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

- Vergiye 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 vergisi,
- 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,
- 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 vergisi,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.

1.5. Katma değer vergisi mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlerler. Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:

- Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,
- Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,
- İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,
- Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.

## 2. Bağış ve Yardımlar:

Vergiye tabi kazançtan beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek suretiyle indirilebilecek bağış ve yardımlar GVK ve KVK mevzuatında ayrıca düzenlenmiştir. KDV Kanunu'nun 17. maddesinde yer verilen “**kısmi istisna**” kapsamındaki işlemlere dâhil olmayan her türlü “**ayni**” bağış ve yardım KDV'ne tabidir. Bir diğer söyleyişle diğer mal satışlarından bir farkı olmayacak, emsal bedel üzerinden satış faturası düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır. Karşı taraftan herhangi bir bedel tahsil edilmeyeceği için; hesaplanan KDV ve malın bedeli bağış ve yardım gideri mahiyetinde KKEG olarak kayıtlara alınacak ve KKEG yazılan bu tutarlar daha sonra vergiye tabi kazancın hesabı sırasında beyanname üzerinde indirim konusu olup olmayacağı yönünden ilgili mevzuat kapsamında ayrıca değerlendirilecektir.

Ayni bağışlar sadece işletmenin stokları arasından olmayabilir. İşletmeler satın aldıkları malları, eşyaları ve diğer maddi şeyleri de GVK veya KVK mevzuatında tanımlanan kurumlara bağış mahiyetinde teslim edebilirler. Bu durumda da yukarıda yaptığımız açıklamalar geçerli olacaktır.

Yapılan bağış ve yardım KDV Kanunu madde 17 kapsamında sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış ise bu durumda bağışlanan mal için daha önce yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin düzeltilmesi; bir diğer söyleyişle 391-Hesaplanan KDV hesabına kaydedilerek indirimler arasından çıkartılması ve KDV Madde 58'in mefhumu muhalifinden hareketle gider yazılması gerekmektedir. Buradan gider yazılmasından kasıt; bağış ve yardım mahiyetinde ilk önce KKEG olarak kayıtlara alınması ve daha sonra ilgili mevzuat kapsamında indirim tabi bir kazanç varsa beyanname üzerinde bağış ve yardım gideri olarak indirilmesidir.

## 3. İmha Edilen Mallar, Zayi Olan Mallar, Değeri Düşen Mallar, Fireler İçin Yüklenilen KDV'lerin İndirimi:

57 No.lı KDV Sirkülerinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

### 3.1. Malların İmha Edilmesi Veya Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar:

Maliye Bakanlığı, 05.12.2009 tarihinde yayınlanan 113 Seri No.lı KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde (daha öncesinde uzun süredir özelle bazında vermiş olduğu görüşlerinin aksine), mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak **kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların, ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda; zayi olan mal olarak değerlendirileceğini;** KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce **bu malların iktisabında yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığını açıklamıştır.**

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,
- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,
- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri,

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lı KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

Ancak bazı mükelleflerce 113 Seri No.lı KDV Genel Tebliğinin iptali için Danıştaya başvurulmuş bulunmaktadır. Ancak, Danıştay 4. Dairesi, 20.07.2010 tarih ve 2010/588 sayılı kararında, 113 No.lı KDV Genel Tebliğinin söz konusu bölümünün "iptali" ve "yürütmenin durdurulması" talebiyle açılan davada "yürütmenin durdurulması" talebini reddetmiştir. Bununla birlikte "iptal isteminin reddine" dair henüz bir karar yayınlanmamıştır.

### 3.2. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar:

**Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayi olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.**

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin

daha düşük bir fiyatla satılması halinde bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

### 3.3. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar:

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen **firelerin zayi olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır**. Bu durumda, daha önce **indirim konusu yapılan KDV nin de düzeltilmesine gerek yoktur**.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dâhilindeki kayıplar,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,
- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu oluşan kayıplar,
- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,

fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

Üretimin doğası gereği kimi zaman daha önce çeşitli standartlara göre belirlenmiş olan fire oranlarının üzerine çıkılması doğaldır. Ancak olası bir incelemede bu farkın ispatlanabilmesi için mükelleflerin kapasite raporlarında ve/veya fire tespit raporlarında gerekli güncellemeleri yapmaları ya da olağanüstü fireler ile ilgili açıklamalara dair zamanında gerekli belgelemeyi yapmaları tavsiyemizdir.

#### **4. Çalınan veya Kaybolan Mallar:**

Çalınan veya kaybolan mallar zayı mal olarak kabul edilir ve bu mallar için yüklenilen KDV'ler indirimler arasından çıkartılır. Bu malların maliyet bedelleri ve düzeltilen KDV'leri kayıtlara KKEG olarak alınmalıdır.

#### **5. İthal Edilen Mal İle İlgili Olarak Sonradan Ortaya Çıkan Royalty/Lisans Ödemeleri:**

**Gümrük mevzuatına göre, mal ithali sonrasında malın maliyet bedelini arttırıcı mahiyette gelen belgelerin, en geç belgelerin elde edildiği ayı takip eden ayın ilk üç günü içinde ilgili gümrük müdürlüğüne beyan edilerek fark KDV'nin, gümrük vergisinin ve diğer vergi ve harçların ödenmesi esastır.**

Uygulamada bu gibi durumlarda genellikle (2) No.lı KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmekte, gümrük mevzuatı ihmal edilmektedir.

Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün yayınlanmış olduğu 18.08.2010 tarih ve 2010/40 sayılı Genelge'de, ithal edilen malın gümrük kıymeti ile bağlantılı olarak sonradan ortaya çıkan royalty ve lisans ödemelerinin ithalatta ödenen KDV matrahına dahil olduğunu ve tespiti halinde cezalı olarak tahsil edileceğini; ancak söz konusu KDV yükümlülüğü için 2 No.lı KDV beyannamesi verilmiş ve çıkan verginin ödenmiş olması halinde herhangi bir işlem yapılmayacağını açıklamıştır. (Konu hakkında 20.08.2010 tarihli ve 2010/113 sayılı sirkülerimiz ve 30.09.2009 tarihli ve 2009/14 sayılı açıklamalı sirküler raporumuz yayınlanmıştır.)

#### **6. İthal Edilen Mal İle İlgili Olarak Sonradan Ortaya Çıkan Fiyat Farkları**

İthal edilen malın maliyet bedelini arttırıcı mahiyette sonradan gelen faturalar ya da belgelerin yukarıda da açıklanan gümrük mevzuatı çerçevesinde, belgenin edinildiği ayı takip eden ayın ilk üç günü içinde ilgili gümrük müdürlüğüne beyan edilmesi ve fark gümrük vergisi ile KDV'nin gümrük müdürlüğüne ödenmesi esastır.

Uygulamada bu işlemler için de sadece sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmakta, gümrük vergisi açısından bir işlem yapılmamaktadır.

Yukarıda yer verdiğimiz genelge sadece royalty ve lisans ödemeleri açısından geçerlidir. Bu durumda, fiyat farkları için de gümrük müdürlükleri yerine Maliye İdaresine sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesinin olası bir işlem gümrük incelemesinde kabul görüp görmeyeceği bir soru işaretidir.

## 7. KDV Beyannamesi ile KDV Hesaplarının Mutabık Olması:

191-İndirilecek KDV, 391- Hesaplanan KDV, 190-Devreden KDV, 192 ve 392-Diğer KDV (genellikle tecil-terkin kapsamında ihraç kayıtlı satışlarda kullanılırlar), 360 hesabın altında açılmış olan ödenecek KDV hesabı ve KDV iadesi tutarlarının izlendiği hesaplar ile KDV beyannamesinde yer alan ilgili tutarların eşit olması esastır.

Sürekli devreden KDV'si olan firmaların Maliye İdaresi'nden soru gelmesi halinde neden sürekli devreden KDV beyan ettiklerini açıklayabilmeleri gerekmektedir. Ayrıca, yüksek tutarda devreden KDV'si olan firmalar olası KDV iadesi imkanlarını gözden geçirebilirler.

İndirimli orana tabi teslimleri olan ve sürekli devreden KDV beyan eden mükellefler indirimli orana tabi teslimlerden kaynaklı KDV iadesi imkânlarını araştırmalıdır.

## 8. Gider Yansıtma Faturaları:

KDV, hizmet ifası ya da teslim konu mal için tespit edilen emsale uygun bedel üzerinden hesaplanır. Bir diğer söyleyişle faturada yer alan tutar verilen hizmetin ya da teslim edilen malın bedeli olmalıdır. Yansıtılan gider ilk önce kayıtlara alınırken KDV indirimi yapılmış ise yansıtma faturasında da KDV hesaplanacaktır. Yüklenilen ve yansıtılan gider KDV'ye tabi bir işlem değilse yansıtma faturasında da KDV hesaplanması gerekli değildir. Bununla birlikte yansıtma faturasında ilave bir bedel olacaksa bu tutar KDV'ne tabi olacaktır.

Damga vergisi yansıtma faturasında KDV hesaplanması gerekli değildir.

## 9. Hurda Satışları

86 No.1 KDV Genel Tebliğinde Maliye Bakanlığı'nca hurda kavramı; *“her türlü maden, plastik, kağıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul madde”* olarak açıklanmıştır.

KDV Kanunu 17/4-g bendine göre;

- metal,
- plastik,
- lastik,
- kauçuk,
- kağıt,
- cam

**“hurda ve atıklarının”** teslimi KDV'den istisnadır. Ancak KDV Kanunu madde 17 aynı kanunun 32. maddesinde sayılmadığından **“kısmi istisna”** hükmündedir ve bu nedenle yine aynı kanunun 30/a fıkrası gereği bu hurda ve atıklar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin istisna kapsamında teslim yapılan dönemde indirimler arasından çıkartılması gerekmektedir.

KDV Kanunu 17/4-g bendi kapsamında sayılan hurda ve atıkların bir **imalat süreci sonunda ortaya çıkmaları gerekmektedir**. Normal ticari faaliyetler sırasında ortaya çıkan kağıt, plastik, ..v.b hurda atıkların satışının yapılması halinde genel KDV oranı uygulanacaktır.

KDV Kanunu 17/4-g bendi kapsamındaki istisnadan aynı kanunun 18/1 maddesi kapsamında vazgeçen mükelleflere ait işlemler üzerinden KDV tevkifatı uygulanacaktır.

- **İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması.**

**97 No.lı KDV Genel Tebliğinde** yapılan açıklamalara göre; imalathane ya da fabrikalarda, **imalat sırasında elde edilen “metal”**

- kırpıntı,
- döküntü ve
- talaşların

teslimi KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre vergiden müstesnadır. Aynı Kanunun 30/a ve 32. maddelerine göre bu işlem kısmi istisna kapsamına girmektedir.

Yukarıda belirtilen **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 durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin “ilave edilecek KDV” satırında beyan yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

- **Hurda ve Atık Plastikten Elde Edilen Ürünlerde KDV Uygulaması**

**97 No.lı KDV Genel Tebliğinde** yapılan açıklamalara göre; KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre plastik, lastik, kauçuk hurda ve atıklarının teslimi katma değer vergisinden müstesnadır. Bu hüküm çerçevesinde, plastik hurda ve atıklarının tesliminde KDV uygulanmamaktadır.

Ancak, **“plastik” hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzeri ürünler, hurda ve atık niteliğini kaybederek imalat sektöründe hammadde olarak kullanılan bir mamul haline gelmeleri nedeniyle** KDV Kanununun sözü edilen 17/4-g maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir.

Bir diğer söyleyişle, plastik hurda ve atığı (*pet kırıkları, plastik çapak, plastik graniül ve benzeri ürünler,*) alan kişi, bunları bir takım işlemlerden geçirirse ve sonrasında sattığı kişi de bunları imalat faaliyetinde kullanacaksa artık bu teslim KDV 17/4-g bendi kapsamında kabul edilmeyecektir.

Bu mahiyette olan ve VUK'nda belirtilen fatura düzenleme limitinin (2011 için 700 TL) altındaki teslimler için 86 No.lı KDV Genel Tebliğinin (B/1) bölümünde açıklanan esaslar çerçevesinde KDV tevkifatı uygulanacaktır. Limiti aşan teslimler ise genel oranda KDV'ye tabi olacaktır. Ancak, aynı satıcıdan yapılan ve fatura düzenleme sınırını aşan alımların, tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle parçalara bölünmemesi gerekmektedir. Böyle bir durumun tespiti halinde vergi idaresince, bütünlük arz ettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlem yapılacaktır.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**