CENTRUM TIME

NİSAN - MAYIS - HAZİRAN - TEMMUZ I 2019 SAYI 5

ASGARİ ÜCRET DESTEĞİ

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI IŞIĞINDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN

KONKORDATO VE ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI UYGULAMASI

/CENTRUMTURKEY
www.vergiport.com

Merkez Şube: Esentepe Mahallesi Büyükdere Caddesi Özsezen İş Merkezi C Blok No: 126 Kat 8 Esentepe Şişli / İSTANBUL Tel: +90 (212) 267 21 00
Ankara Ofisi: Mustafa Kemal Mahallesi 2152. Sk. Kent İş Merkezi No:18 06510 Çankaya/ANKARA Tel : +90 312 446 92 05

Özel İletişim Vergisi (Öiv)
Katma Değer Vergisi (KDV)
Vergi Dairesi
Dijital Ekonomi
Transfer Fiyatlandırması
Kurumlar Vergisi
Motorlu Taşıtlar Vergisi
Gelir Vergisi

İÇİNDEKİLER

1 Anayasa Mahkemesi Kararı Işığında İhtirazi Kayıtla Beyan
Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ

4 Uluslararası Yatırımları Olan Türk Girişimcilerine Vergi Tavsiyeleri
Ramazan BİÇER

6 Onlıne Satışlarda Vergisel Kolaylıklar ve Esnaf Muaflığı
Şaban KÜÇÜK

8 Son Düzenlemeler Çerçevesinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasının Örneklerle Birlikte Değerlendirilmesi
Gökhan ŞİT

10 Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınacak Giderler ve İndirimler
Mehmet YILMAZ

14 Basılı Kitap ve Süreli Yayınların Tesliminde KDV İstisnası
Tuğcan ÖZBEY

16 Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacakların Değerlenmesi
Yusuf SAKA

18 KDV İadesine İlişkin Son Gelişmeler
Sebahattin AYTEKİN

20 Hollanda'da Substance Gerekliliklerini Yerine Getirmeyen Şirketler Risk Altında
Tahsin Can NALCI

22 Asgari Ücret Desteği
Mehmet TOPAL

24 Hasılat Esaslı Vergilendirme KDV Uygulaması
Yiğit KERİMOĞLU

26 Konkordato ve Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Uygulaması
Esin KARAKELLE

28 Kur Farkının Vergilendirilmesi
Sanem PERÇİN

Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar ve Bu İstisnalar Nedeniyle Yüklenilen Vergilerin İndirimi
Muharrem MEYDAN

34 SORU - CEVAP

ADRES
Esentepe Mahallesi Büyükdere Caddesi Özsezen İş Merkezi C Blok
No: 126 Kat 8 Esentepe Şişli / İstanbul

Tel: +90 (212) 267 21 00 | Fax: +90 (212) 267 10 67
Email: iletisim@centrumdenetim.com
Web: centrumdenetim.com

90
80
70
60
50
40
30
20
10
Year 1
Year 2
Year 3
Year 4
02
04
01
03

Dr. Burçin GÖZLÜKLÜ
Yönetici Ortak, YMM
burcin.gozluklu@centrumdenetim.com

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI IŞIĞINDA İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN

I. GİRİŞ

İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları esasına karşı uygulamada geliştirilmiş ve yargı kararlarıyla önü açılmış bir usuldür. Mükelleflerin vergi mevzuatı uygulamalarına yönelik tereddüt yaşadıklarında, hem verginin eksik veya geç tahakkuk etmemesi yoluyla vergi cezasına muhatap olmamalarını hem de tereddüdün nedeni olan konuyla ilgili hak kaybının yargı önünde aranmasını sağlaması bakımından önem arz etmektedir.

Yakın tarihlerde verilen Anayasa Mahkemesi Kararıyla yeniden gündeme taşınan ihtirazi kayıtla beyan uygulaması, bu makalenin konusunu oluşturmaktadır. Uygulamanın dayanakları ve yerleşik şekli değerlendirildikten sonra, söz konusu Karar ile getirilen hükümlerden bahsedilecektir

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİLENDİRME BEYAN ESASINA DAYANMAKTADIR

Türk vergi sisteminde benimsenen tarh usulü, beyannameye dayalı tarhtır. Bu tarh usulünde mükellef, matrahını beyan etmekte ve idare beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedir. Bu yönüyle beyana dayalı vergilendirme mükellefe güven üzerine inşa edilmiştir. Bu sistemde her mükellef kendi vergisinin matrahını bizzat kendisi hesaplamaktadır. İdare de mükellef tarafından beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat yapmaktadır.

Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 378. maddesinde şu hükme yer verilmiştir:

"Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lazımdır.

Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."

Buna göre, beyan edilen matrahlara karşı sadece vergi hatası iddiası ile düzeltme talebinde bulunulabilecek olmalarına karşın dava açamayacaklardır. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ile bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin olarak getirilmiş olan bu esas, Türk vergi sisteminin dayandığı beyan esasına göre mükelleflerin kendi hesaplamalarına göre tespit ettikleri matrahların hatalı olamayacağı ön kabulüne dayanmaktadır. Nitekim kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yarar da görünmemektedir.

Anılan kanun maddesiyle düzenlenen kuralın devamındaki cümlede yer alan "Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur " hükmüyle, yalnızca vergi hatalarının bu kuralın istisnası olduğu belirtilmektedir. Uygulamada ortaya çıkan ve 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin dördüncü fıkrasında dolaylı olarak düzenlenen "ihtirazi kayıt" ile verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesi de bu kuralın diğer istisnasını oluşturmaktadır.

III. İHTİRAZİ KAYITLA BEYAN UYGULAMASI

Mükelleflerin kendi beyanlarına dava açamayacaklarına dair düzenlemenin istisnası olan ihtirazi kayıtla beyan uygulamasına ilişkin vergi mevzuatımızda bir düzenleme bulunmamaktadır. Yalnızca 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun anılan maddesinde dolaylı şekilde belirleme yapılmıştır.

Hukuki bir ihtilaf içermediği müddetçe işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata bulunmaması gerekir. Buna karşın her ne kadar matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olsa da bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir. Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere verdikleri beyannamelere dava açmalarını sağlamak üzere, ihtirazi kayıt uygulaması geliştirilmiştir.

A. İhtirazi Kayıtla Beyan Ne Demektir

İhtirazi kayıt, kelime anlamı olarak "saklı tutma kaydı" anlamına gelmektedir. Vergilendirme işlemlerindeki ihtirazi kaydı ise, idari işlem ile ilgili olarak bir tereddüt var ise hak kaybına uğramamak için yapılan işleme "itiraz, çekince veya saklı tutma iradesi koymak" şeklinde açıklamak mümkündür.

Önceki bölümde geniş şekilde açıklandığı üzere, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları VUK'un 378. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Ancak kimi zaman mükellefler vergilendirme işlemlerine ilişkin mevzuatın uygulamasında şüpheye düşmekte ve fazladan vergi ödemek ile daha az vergi ödeyerek vergi cezaları anlamında idari yaptırımlarla karşılaşma seçenekleriyle karşı karşıya kalmaktadır. Mükellefler açısından her iki durumun da istenilmeyeceği açıktır. İşte ihtirazi kayıtla beyan uygulaması bu tür durumlar için uygulamada geliştirilmiş bir yöntemdir.

Buna göre, mükellefler beyan edip etmeme ya da beyanlarına dâhil edip etmeme hususunda tereddüt yaşadıkları konuları ihtirazi kayıtla beyan etmekte ve bu beyana istinaden tahakkuk eden vergileri ödemekte; sonrasında da bu beyana dava açmak yoluyla uğradıklarını düşündükleri hak kaybının telafisini sağlamayı amaçlamaktadır.

A. İhtirazi Kayıt Uygulamasının Yasal Dayanağı

İhtirazi kayıtla beyan, uygulamada yargı içtihatlarıyla gelişmiş bir yöntem olup buna yönelik vergi mevzuatımızda bir düzenleme bulunmamaktadır. Yalnızca, vergi dairelerinin işleyişini belirleyen ve iç genelge hükmünde olan "Vergi Daireleri İşlem Yönergesi"nde konuya ilişkin belirleme yapılmıştır. Söz konusu yönergenin 39/3. maddesi, "Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir." şeklinde düzenlenmiştir. Anılan Yönergenin 46/4. maddesinde ise, "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere dava açılmaz ise tahakkuk kesinleşir. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle ilgili açılan davalar tahsilatı durdurmaz." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, mükellefler kendi beyanlarına yasal gerekçeyi belirterek koyacakları ihtirazi kayıt şerhine istinaden dava açabileceklerdir.

Diğer yandan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin dördüncü fıkrasında konuya ilişkin dolaylı bir belirleme yapılmış olup ilgili hüküm şöyledir:

"4. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen

1 ANAYASA MAHKEMESİNİN 14/6/2017 TARİH VE E.2017/24, K.207/112 SAYILI KARANINDAN.

vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26'ncı maddenin 3'üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir."

Buna göre, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdururken ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerde tahsil işlemleri durmamaktadır. Dolayısıyla tahsil işlemlerinin durdurulması için ayrıca "yürütmenin durdurulması" talep edilmelidir. Başkaca yasal düzenlemede ihtirazi kayıtla beyan usulünün belirlenmemiş olmasına karşın bu hükümle uygulamanın yasal dayanağa kavuştuğunu söylemek mümkün olmuş ve vergi beyannamelerinin çekince ile verilmesi konusundaki duraksama son bulmuştur.

Keza yargı kararlarıyla (Danıştay içtihadıyla) da ihtirazi kayıt uygulamasının mümkün olduğu belirlenmiştir. Konuyla ilgili olan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 11/12/2009 tarihli ve E.2008/593, K.2009/655 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir..."

A. Pişmanlıkla Verilen Beyannamede İhtirazi Kayıt Konulabilir mi?

İhtirazi kayıtla beyan verilmesi, zamanında verilen beyannameleri yönelik bir uygulamadır. Böylelikle beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılınırken noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesi önlenmektedir. Dolayısıyla, süresi içinde verilmemiş olan beyannamelerde zaten verginin geç tahakkuk etmemesi sağlanmadığından bu beyannameler üzerinde ihtirazi kayıt konulması mümkün değildir.

Diğer bir deyişle beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir.

İhtirazi kayıt uygulaması, yasal çerçevede belirlenmediğinden pişmanlıkla verilen beyannamelerde ihtirazi kaydın konulamayacağına yönelik belirleme de, uygulayıcılar arasında vergi mantığı çerçevesinde geliştirilmiş yorumlara dayanmaktadır. Bu yoruma yargı merciinin de katıldığı görülmekte olup konuya ilişkin emsal niteliğinde olan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 27/6/2012 tarihli ve E.2012/167, K.2012/300 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...Beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin, kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulması etkileyici bir sonuç doğurmamaktadır. Bu yüzden, kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazı kayıt konulmasına; kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına da olanak yoktur..."

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25/2/2015 tarihli ve E.2014/1164, K.2015/20 sayılı kararın da benzer yaklaşımın sergilendiği görülmektedir.

IV. ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ SONUÇLARI

Anayasa Mahkemesi'nin 03.04.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 2015/15100 başvuru numarasına vermiş olduğu kararıyla ihtirazi kayıtla beyan konusu yeniden gündeme taşınmış olup söz konusu Kararda, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalara karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca mülkiyet hakkının ihlali sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğu belirlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi Kararının konusun oluşturan Vergi Mahkemesi kararı ihtirazi kayıtların beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye bir etkisinin bulunmadığı gerekçesiyle davaları reddetmiştir. Bölge İdare Mahkemesi ise ilk derece mahkemesi hükmünü onamış olup kararın gerekçesinde, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

A. İhtirazi Kayıtla Beyan Mülkiyet Hakkının Yanmasıdır

Vergi matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendilerinin olacağı kabul edilse de bazı durumlarda mükellefler gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebilmektedir. Bu itibarla, hukuki ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınması, hak kaybının önüne geçilmesi bakımından önem arz etmektedir. Aksi takdirde mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfî veya hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından mülkiyet hakkı sahibine aşırı bir külfet yüklenmiş olacaktır.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bahse konu kararında, ihtirazi kayıtla beyan hakkının vergileme işlemlerinde etkin bir itiraz alanı oluşturmak suretiyle mülkiyet hakkı sahibinin zarar görmesine engel teşkil ettiğinin altı çizilmiş ve idarenin kendisine tanınan geniş yorum hakkının keyfi olmaktan uzak ve hukuka uygun şekilde kullanılmasına katkı sağladığı belirlenmiştir. Vergilendirmede mükellef aleyhine hukuka aykırılığa yol açmamak ve bazı matrah unsurlarını hukuken tartışılabilir kılmak amacıyla ihtirazi kayıt kurumu önce yargı içtihatlarıyla geliştirilmiş ve daha sonra kanuni düzenlemeye (2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yer verilen hüküm) konu olmuştur. Böylelikle beyana dayanan tarhiyat işleminin dava konusu edilemeyeceği yönündeki kurala bir istisna getirilirken mükelleflerin uygulamada şüpheye düştükleri hususlarda aleyhine kabul mağduriyetiyle baş başa kalmalarının önüne geçilmiştir.

Bu şekilde beyana dayanan vergilerde vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması, beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkukuna karşı çıkılarak, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi hâlinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini mümkün kılmaktadır.

B. Düzeltme Beyanlarına da İhtirazi Kayıt Konulabilir

Bahse konu Anayasa Mahkemesi Kararıyla, bir yandan ihtirazi kayıtla beyanın mülkiyetin hakkının korunmasının bir unsuru olduğu belirlenirken bir yandan

da düzeltme beyanlarına da ihtirazi kayıt konulabilmesinin önü açılmıştır. Böylelikle İdarenin yazısı üzerine düzeltme beyannamesi verilmesine rağmen vergilendirme işlemine karşı dava açılamaması nedeniyle hukuki denetim dışında kalan bir alan oluşmasının da önüne geçilmiştir.

Kararda, mal ve hizmet alımlarına ilişkin faturaların sahte olduğu iddiasıyla idarece indirimlerden çıkarılmasının talep edildiği durumda, söz konusu indirim unsurlarının gerçek olduğu düşüncesinde olan mükelleflerin, bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında bir seçenekleri bulunmadığı belirtilmiştir. İdarenin bu talebiyle karşılaşan mükelleflerin bu yöntemi kullanmak yerine hakkında resen tarhiyat yapılmasını beklemeleri gerektiği de ileri sürülebilir. Ancak İdarenin mükellefleri söz konusu talebin yerine getirilmemesi durumunda haklarında bazı olumsuz sonuçlara yol açacak yaptırımlar uygulamakla ihtar etmiştir.

Dolayısıyla mükellefler için İdarenin kanunda öngörülen usulü yani incelemeye sevk edilme ve vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararma dayalı olarak vergi ziyaı cezalı tarhiyat yapılmasını beklemeleri menfaatlerine uygun olmayacaktır. Kaldı ki bu hâlde mükellefler düzenlenecek vergi suçu raporu üzerine adli soruşturma ve kovuşturmaya da tabi tutulabileceklerdir. Ayrıca tarhiyat üzerine dava açılması hâlinde, gecikme faizi bu davanın reddine ilişkin kararın tebliğine göre hesaplanacak ve mükellefler daha fazla gecikme faizi ödeyebileceklerdir. Bu sebeple mükellefler düzeltme beyannamesi vermeyi tercih etmektedir.

Anayasa Mahkemesi verdiği karar da yukarıda sayılan hususları gözeterek mükelleflerin kendileri için en uygun seçenek olan düzeltme beyannamesi vermesinin yargıya başvurma hakkını ortadan kaldırmaması gerektiği belirlenmiştir. Karara göre, düzeltme beyannamesi üzerine de ihtiyati kayıt şerhi konulmak suretiyle dava açılmasının mümkün olması yoluyla, en azından konu hakkında hukuki tartışma başlatma imkânı sağlanmalıdır.

Ramazan BİÇER
Ortak, Danışmanlık Hizmetleri
ramazan.bicer@centrumdenetim.com

ULUSLARARASI YATIRIMLARI OLAN TÜRK GİRİŞİMCİLERİNE VERGİ TAVSİYELERİ

Dünya dönüyor sen ne dersen de...

Bu şarkıyı bir çoğumuz biliyordur diye düşünüyorum. Biz kendi dünyamızda kendi iç mevzularımıza takılıp kalsak da dünya dönüyor ve her zamanki gibi bazı şeylere geç kalıyoruz hissine kapılmadan edemiyorum.

Aynı durum uluslararası yatırımları olan Türk girişimcileri için de geçerli diyebilirim. Son yıllarda uluslararası arenadaki gelişmeler o kadar baş döndürücü ki bir çoğumuz hızına yetişmekte zorlanıyor. Maalesef çoğu Türk yatırımcısı da uluslararası vergi dünyasındaki gelişmelerden yeterince haberdar değil.

Aslında tren kalkmak üzere ve son anda trene yetişmek isteyenlerin daha hızlı olmalarında fayda var. Peki neden gecikiyoruz ve trene yetişemezsek neler olacak? Gelin uluslararası Türk yatırımcılarını neler bekliyor hep birlikte göz atalım.

Eski Yapılar Hala Avantajlı mı?

İlk olarak Türk girişimcilerin kullandığı eski uluslararası yapıların hala avantaja sahip olup olmadıklarını ele alalım. Özellikle bireysel Türk yatırımcıları uluslararası yatırımlarını sıklıkla trust, vakıf (foundation), kişisel yatırım fonu, fon şirketi gibi yapılar içinde değerlendirmektedir. Biraz da eski alışkanlıkların etkisiyle bu yapıların yeni dünyaya uyarlanmadan hala aynı şekilde kullanıldığını söyleyebilirim.

Türk yatırımcılar, bu yapıları varlıkların korunması, gelecek nesillere aktarımı gibi amaçlarla kullanmaya devam edebilirler. Ancak, bu tür yapıların eskisi gibi gizlilik sağlamadığı bir döneme girmiş bulunuyoruz.

Kurumsal yatırımcılar için de durum pek farklı değil. Gerçek niteliği bulunmayan uluslararası holding ve şirket yapıları üzerinden ticaretin sürdürüldüğü kurumsal yapılar vergisel açıdan ciddi riskli hale geldi.

Tüm bunları dikkate aldığımızda, hem bireysel hem de kurumsal yatırımcılara eski yapılarını bir an önce yeni dünyaya uygun hale getirmelerini tavsiye ediyorum. Bu da ancak doğru bir yeniden yapılandırma ile mümkün olabilir.

Neden Uluslararası Yapılarda Değişikliğe Gidilmeli?

Artık duymayan kalmadığı için kral çıplak demekten çekinmeyeceğim. Son on senede çok sayıda kişi ya da şirketin vergi cenneti denilen ülkelerde çeşitli yapıları olduğu medyada sık sık gündeme geldi. Hatta bu tür ülkelerin listeleri resmi olarak yayınlanıyor. En son Avrupa Birliği 15 ülkeyi içeren listesini güncelledi ve bu tür ülkelere karşı çeşitli yaptırımlar uygulayacağını ilan etti. Türk yatırımcılarının sıklıkla yatırım yaptığı ülkelerin başında gelen Hollanda da daha fazla ülkeyi içeren kendi listesini geçen yıl sonunda açıkladı.

Tüm bunlar şu anlamına geliyor: Vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerle yapılan işlemler ya da bu ülkelerde bulunan yapılar gerçekten aktif ticaretin parçası olmadıkları sürece olağan şüpheli olarak hayatlarına devam edecekler. Geldiğimiz noktada benim tavsiyem, hala mevcutsa bu tür ülkelerdeki yapıların çok geç olmadan ortadan kaldırılması yönünde.

Bununla da sınırlı kalınmaması gerektiğini düşünüyorum. O zaman ilave olarak yapılması gerekenleri de söyleyeyim. Uluslararası yapılarınız var ise öncelikle bunların yeni getirilen uluslararası vergi kurallarına uyum düzeyini tespit etmeniz gerekiyor. Bu tespitten sonra ise yeniden yapılandırmaya gitmenizde fayda var. Benim gözlemim büyük bir çoğunluğun gerekli adımları henüz atmadığını söylüyor.

Örneğin, Hollanda'da bir holding şirketiniz var ve uluslararası yatırımlarınızı bu ülke üzerinden yönetiyorsunuz diyelim. Hollandalı holding şirketiniz dahil ona bağlı şirketiniz de yeterli düzeyde sermaye, çalışan ve kontrol gücü gibi unsurlar bulunmuyor ve bu şirketler aktif ticaretin bir parçası da değilse, bir an önce yapısal değişikliğe gitmenizi tavsiye ederim.

Peki uluslararası yapılarda değişiklik yapılmazsa ne olacak diye soranlarınız olabilir. Yanıt basit: vergi incelemeleri ve daha yüksek vergiler ile karşı karşıya kalabilirsiniz. Türkiye'de henüz yeterli düzeyde yasal düzenleme yapılmamış olması durumu değiştirmiyor çünkü dünyanın önemli bir kısmı yeni vergi kurallarını kendi iç mevzuatına adapte etti ya da uygulamasını değiştirdi.

Buna geçenlerde bir Türk şirketine yönelik Rusya'da yapılan incelemeyi örnek verebiliriz. Rus Vergi İdaresi'nin incelemede Hollanda yapısı üzerinden yapılan işlemleri ciddi şekilde mercek altına aldığını görüyoruz. Bu da gösteriyor ki artık vergi idareleri çok uluslu şirketlerin yapılarını daha çok inceliyorlar. Bu sebepten, uluslararası yatırımları olan Türk şirket gruplarına çok da gecikmeden gerekli dönüşümü tamamlamalarını tavsiye ediyorum.

Uluslararası Bilgi Değişiminin Mali Yatırımlara Etkileri

Diğer bir konu ise uluslararası bilgi değişimi ve bunun bireysel mali yatırımlara etkisi. İlk göze çarpan etki ise yurtdışında banka hesabı olan ya da açmak isteyen Türk yatırımcıların ilgili ülkedeki bankalar tarafından bugünlerde çok daha fazla sorgulanıyor olmaları. Nedeni ise uluslararası bilgi değişimi ile finansal kuruluşlara getirilen bildirim yükümlülükleri.

Eski dünyada yurtdışındaki hesaplardan mali idarelerin yeterince haberi olmazdı. Milyonlarca dolarınızı İsviçre'de bankalarda tutabilir ve hiç vergi ödemeden hayatınızı sürdürebilirdiniz. Yeni dünyada ise finansal kuruluşlardaki varlıklarınızı gizlemeniz pek mümkün görünmüyor. Türkiye'nin de taraf olduğu uluslararası anlaşmalar ile tüm dünyada mali hesapların vergi idareleri arasında değişimine 2018 yılında başlandı. Türkiye de bu sene olasılıkla bilgi değişimine başlayacak. Bu durumdan hala kaçabileceğini düşünen Türk yatırımcılar ile zaman zaman karılaşıyorum fakat hatalı olduklarına yakın zamanda kendileri de şahitlik edecek.

Bu konuyu bir yana bırakırsak, uluslararası yatırımları olan bireysel Türk girişimcilerine tavsiyem, bilgi değişiminin Türkiye'deki vergi yükümlülüklerine etkisini öncelikle öğrenmeleri ve ardından da yatırımlarını bilgi değişimine uygun hale getirmeleri. Burandan da anlaşılacağı üzere yatırım portföyünde değişiklik yapılması gerebilir. Vergici olarak hangi ürüne yatırım yapmanız gerektiğini söyleyecek yetkinlikte değilim ancak uluslararası finansal varlıklarınızı içeren vergi planlaması yapmadığınız sürece eski dünyada geçerli olan avantajlı durumlardan faydalanmanızın mümkün olmayacağını rahatlıkla söyleyebilirim.

Aynı durum, yurtdışında kazanç elde edip ancak eski dönem-

de bunları Türkiye'de beyan etmeyen şirketler için de geçerli. Şirketlerin yurtdışı finansal kuruluşlarda bulunan varlıkları da önümüzdeki dönemde Türk mali idaresine bildirileceği için bu konuyu ciddiye almalarında fayda bulunuyor.

Uluslararası Vergi Tavsiyeleri

Öncelikle şirketlerden başlayacak olursam, kurumsal yatırımcılara uluslararası vergi konularındaki bazı tavsiyelerimi aşağıdaki gibi özetleyebilirim:

- Öncelikle yeni uluslararası vergi uygulamalarına şirketinizin/grubunuzun hazır olup olmadığının analiz edilmesi
- Özellikle substance taşımayan (gerçek niteliği bulunmayan) yapıların terk edilmesi ve uluslararası vergi kurallarına uyumun sağlanması
- Ülkeler tarafından getirilen (örneğin 2019 başında Hollanda tarafından yürürlüğe konulan kontrol edilen kurum kazancı uygulaması) düzenlemelerin incelenmesi ve yeniden yapılanmaya gidilmesi
- Vergi anlaşmalarının kötüye kullanıldığı iddiasının mümkün olup olmadığının araştırılması ve Türkiye'nin de imzaladığı uluslararası vergi anlaşmasının (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS) etkilerinin değerlendirilmesi
- Transfer fiyatlandırması uygulamalarının ve politikalarının güncellenmesi ve dokümante edilmesi

Bireysel yatırımcılara yönelik uluslararası vergi tavsiyelerim ise aşağıdaki gibi olabilir:

- Repütasyon sorununa yol açabilecek uluslararası yapılardan çıkılması
- Trust, vakıf (foundation), kişisel yatırım fonu, fon şirketi gibi yapıların yeniden yapılandırılması veya bu yapılardan yeni yapılara geçişin uygunluğunun araştırılması
- Uluslararası bilgi değişiminin Türkiye'deki vergi yükümlülüklerine etkisinin değerlendirilmesi
- Vergisel açıdan avantajlı olabilecek yatırım araçlarının tespiti ve portföy yatırımlarının uygun araçlara yönlendirilmesi

Sonuç olarak, dünya dönüyor biz ne dersek diyelim. Dünyaya ayak uydurmanın yolu ise değişimi görmek ve önceden planlamaktan geçiyor. Bu da her zaman söylediğim gibi uluslararası vergi konularına hakim danışmanlar ile çalışmanızı gerektiriyor.

Şaban KÜÇÜK
YMM, Partner
saban.kucuk@centrumdenetim.com

ONLINE SATIŞLARDA VERGİSEL KOLAYLIKLAR VE ESNAF MUAFLIĞI

GİRİŞ

Türkiye'de gelir ve katma değer vergisi uygulaması büyük ölçüde yapılan işin ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyet kapsamında icra edilip edilmediğine göre belirlenmektedir. Buna göre bu kapsamda yapılan faaliyetler belli şartlar dâhilinde gerçek usulde gelir ve katma değer vergisi mükellefiyeti gerektirmektedir. Fakat küçük esnaf dediğimiz bir üretici grubuna devlet, gelir vergisi açısından muafiyet ve katma değer vergisi açısından yaptıkları bu işlerde istisna öngörmüştür.

Şimdiye kadar, ufak tefek el işi, evde üretilen ürünler vb., belli bir hacim aşmadığı sürece gelir vergisinden muaf kılınmıştır. Mali idare açısından takip zorluğu kadar, bu meslek gruplarının yaşatılması ve korunması da bunda temel belirleyici faktör olmuştur. Bu kanunla hâlihazırda gezici pazarcılar, küçük sanat erbabı, hurdacılar, taşıyıcılar, evlerinde yenilebilir enerji üretenler muafiyet kapsamında gelir elde etmektedirler.

II. 7162 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN DÜZENLEME

En son yapılan bir düzenlemeyle; 7162 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine "iş yeri açmaksızın" ibaresinden sonra gelmek üzere "veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden" ibaresi eklenmiştir.

Uygulamanın ayrıntıları 15 Mart 2019'da yayımlanan 306 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belli olmuştur. Bu düzenlemeye göre **evlerde kendi el emekleri ile imal ettikleri ürünleri bir iş yeri açmaksızın internet üzerinden satanlar da, esnaf muaflığından faydalanabilmeye** başlamışlardır.

193 sayılı kanunun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin yürürlükteki hâli şu şekildedir:

> *6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar.*
>
> *Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.*

Evlerde üretilen ürünlerin satışında esnaf muaflığından faydalanabilmek için belli şartlar bulunmakta olup bunlar özetle şu şekildedir:

a. İmal edilen ürünlerin, GVK md. 9/1-6 bendi kapsamında olması,
b. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletlerin kullanılmaması,
c. Dışarıdan işçi çalıştırılmaması,
d. Ürünlerin iş yeri açmaksızın satılması,
e. Ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılmaması,
f. Ürünlerin, ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri kermes, festival ve panayırlarda satılmaması,
g. Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olunmaması,
h. Faaliyetin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması gerekmektedir.

Ürünlerin; ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere, düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.

III. DÜZENLEMENİN YÜRÜRLÜĞE GİRİŞİ

Yapılan bu değişiklikle **30/1/2019 tarihinden itibaren** uygulanmak üzere, GVK kapsamında esnaf muaflığından faydalananların, evlerde imal ettikleri ürünleri, internet ve benzeri elektronik ortamlarda da satmaları halinde esnaf muaflığından faydalanmaları mümkün hâle getirilmiştir.

Bu muaflıktan faydalanılabilmesi için, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan **asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması** gerekmektedir. Dolayısıyla, 2019 yılı için istisna uygulamasında, elde edilen gelirin bu yıla ilişkin olarak belirlenen yıllık asgari ücretin brüt tutarı olan 30.700,80 TL'yi aşmaması gerekir.

193 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde sayılan ürün çeşitlerinden, birden fazlasının üretilerek internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satılması durumunda, satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartı, her bir ürün cinsi için ayrı ayrı değil **tüm ürünlerin toplam satış tutarı için** geçerlidir.

Satışların bir kısmının internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden, bir kısmının muafiyet kapsamında diğer şekillerde yapılması halinde, satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartı, **sadece internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapılan satışlar için** geçerli olup, diğer şekillerde yapılan satışlarda tutar sınırlaması bulunmamaktadır.

İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içerisinde yapılan satışların ilgili yılda geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını geçmesi halinde, esnaf muafiyeti kaybedilecek ve izleyen takvim yılı başı itibarıyla gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

ÖRNEK: Esnaf muaflığından yararlanan Bay (E), evinde ürettiği hediyelik turistik eşyaları belediye tarafından belirlenen geçici bir stantta ve internet üzerinden satmaktadır.

Bay (E)'nin 2019 takvim yılında internet üzerinden yapmış olduğu satış tutarı 35.000 TL, diğer satış tutarı ise 15.000 TL'dir.

Bay (E), internet üzerinden yapmış olduğu satış tutarı olan 35.000 TL, 2019 yılı için belirlenen yıllık asgari ücretin brüt tutarı olan 30.700,80 TL'yi aştığından, muafiyetini kaybedecek ve 1/1/2020 tarihinden itibaren gelir vergisi mükellefi olacaktır.

IV. GELİRİN BELGELENDİRME ŞEKLİ

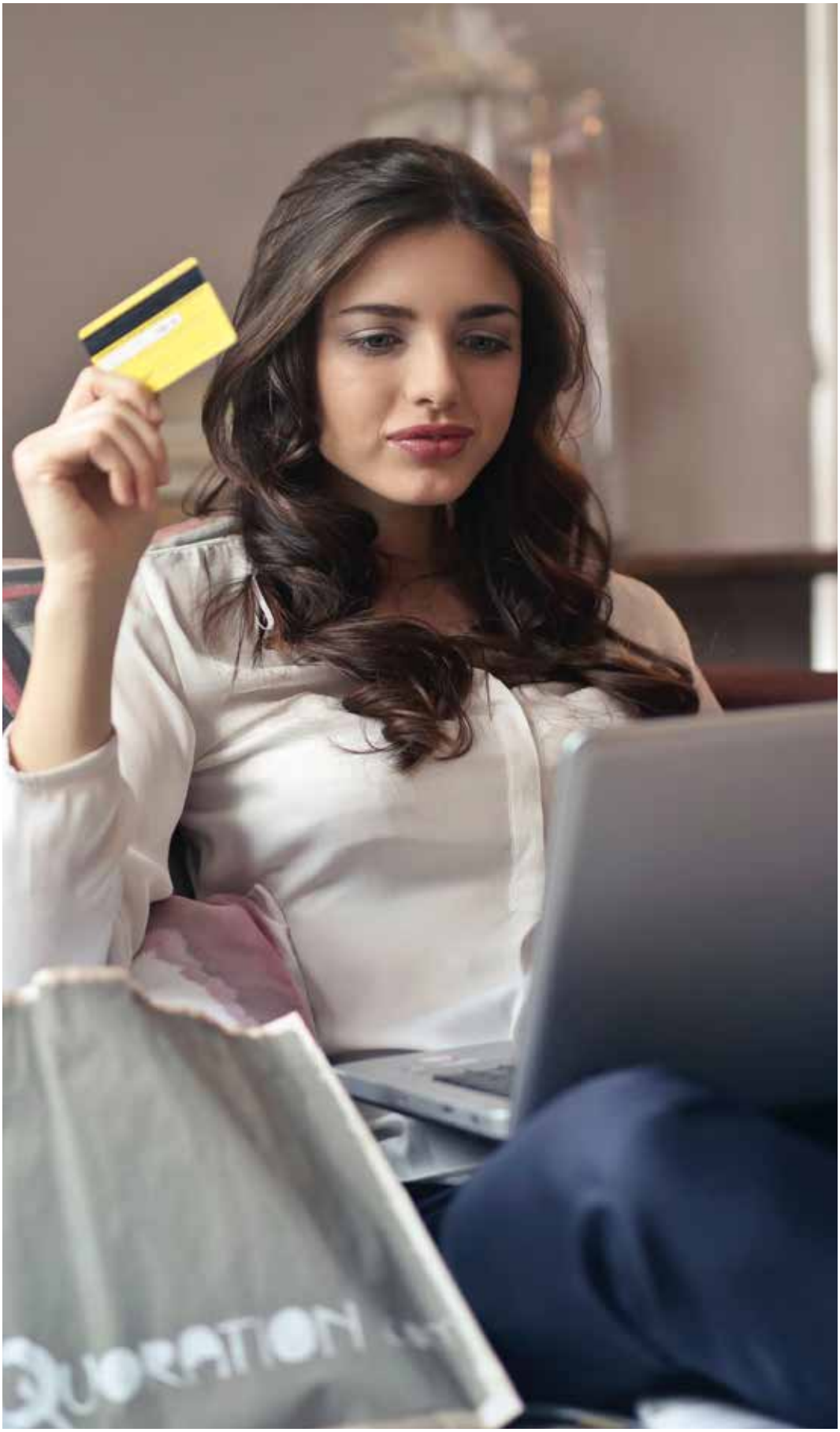
Bu muaflık kişilere tanınan bir vergi muafiyeti olmakla birlikte gelir vergisinin kesinti yoluyla alınmasına engel değildir. Yeni düzenlemeye göre söz konusu emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden % 2 oranında gelir vergisi stopajı yapılması öngörülmüştür. KDV hesaplanmasına ise gerek bulunmamaktadır.

Esnaf muaflığından yararlananlardan yapılan alışların tamamının **gider pusulası ile belgelendirilmesi** esas olmakla birlikte, münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satın alınan mallar için yapılan ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları ile de belgelendirilmesi mümkündür.

ÖRNEK: Esnaf muaflığından yararlanan Bayan (F), evinde ürettiği hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça ve yapma çiçekleri, kamu kurumlarınca düzenlenen kermes, festival, panayırlarda ve internet üzerinden satışa aracılık eden bir platform aracılığıyla satmaktadır.

Bayan (F), internet üzerinden ticari kazancı nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan Bay (G)'ye 2.000 TL ve (H) A.Ş.'ye 3.000 TL'lik satış yapmıştır.

Bay (G) ve (H) şirketi tarafından Bayan (F)'den satın alınan ürünlerin, gider pusulası veya gider pusulasında bulunması gereken bilgileri ihtiva eden banka dekontuna istinaden belgelendirilmesi ve yapılan ödemeler üzerinden yüzde 2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.



Gökhan ŞİT
SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü
gokhan.sit@centrumdenetim.com

SON DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASININ ÖRNEKLERLE BİRLİKTE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yatırım Teşvik Belgesi alınmak kaydıyla yapılan yatırımların bir kısmının Devlet tarafından karşılanmasını sağlayan indirimli kurumlar vergisi uygulaması özellikle son dönemlerdeki yapılan düzenlemelerle yatırımcılar açısından çok çekici bir hale gelmekle birlikte teşvik mevzuatına ilişkin sık değişiklikler indirimli kurumlar vergisi uygulanacak kazancın hesaplanmasını da oldukça karışık hale getirmiştir.

Bu makalede, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında yapılan son değişiklikler sonrasında uygulama esaslarını göstermek üzere matematiksel hesaplamalarla örneklere yer verilmiştir.

I. GENEL AÇIKLAMA

Yatırımlar nedeniyle indirimli vergi uygulaması KVK'nın 32/A maddesinde düzenlenmiş olup yatırımdan elde edilen kazanç yatırım nedeniyle hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşılıncaya kadar indirimli oranla vergilendirilmektedir. Yatırıma katkı tutarı, devletin yatırım nedeniyle almaktan vazgeçtiği vergi tutarını ifade etmektedir.

İndirimli vergi uygulamasında belirleyici olan hususların başında yatırıma katkı tutarının hesaplanması gelmektedir. Yatırıma katkı tutarı, yatırıma katkı oranının yapılan toplam yatırım harcamasının indirimli vergi uygulamasından yararlanacak kısmına uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Yatırıma katkı oranı toplam sabit yatırım tutarına değil, bu tutarın indirimli vergi uygulamasından yararlanabilecek kısmına uygulanır.

İndirimli vergi uygulamasında belirleyici olan bir diğer husus ise yatırımdan elde edilen kazancın belirlenmesidir. KVK'nın 32/A maddesinde yatırımdan elde edilen kazanç ibaresi kullanılmakla birlikte, indirimli vergi oranı gelir veya kurumlar vergisi matrahının oluşması halinde uygulanabilmektedir. Vergi matrahı ise; ticari bilanço kar ve zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten tüm indirim, istisna ve geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra bulunan tutardır.

KVK'nın 32/A maddesinin ilk halinde indirimli vergi oranının sadece yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanması öngörülmüş, daha sonra KVK'nın 32/A maddesinde yapılan değişiklikle yatırımın tamamlanması beklenmeden, yatırım aşamasında da yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlara da indirimli vergi oranı uygulanmasına imkân tanınmıştır. Yatırım aşamasında indirimli vergi oranı uygulanabilmesi için kazancın hangi faaliyetten elde edildiği önemli değildir. Önemli olan yatırımcının diğer faaliyetlerinden kaynaklanan gelir veya kurumlar vergisi matrahının mevcut olmasıdır.

II. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDAKİ SON DÜZENLEMELER

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 01.01.2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının bir kısmından faydalandırılması kaydıyla yatırım döneminde destek verilmesi amaçlanmıştır.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek,
- Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere,

yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 01.01.2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.

05.10.2016 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2016/9139 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla, 2012/3305 sayılı Kararın 15. maddesinin 5. fıkrasına aşağıdaki hüküm eklenmiştir:

"Bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve toplam katkı tutarının yüzde seksenini geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilir."

Öte yandan, 22.02.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2017/9917 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara Geçici 8. madde eklenmiştir. Söz konusu maddeye ilişkin 30.12.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2017/11175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla da tadilat yapılmıştır. Buna göre, imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 01.01.2017 ile 31.12.2018 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteğinde uygulanacak yatırıma katkı oranlarının her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle uygulanacağı düzenlenmiştir.

Örneğin, imalat sanayinde 1. Bölgeye yönelik 2016 yılında düzenlenen bir teşvik belgesinde öngörülen harcama tutarının 20.000.000 TL olduğunu ve bu harcamaların 6.000.000 TL'sinin 2017 veya 2018 yıllarında gerçekleştirileceğini/gerçekleştirildiğini varsayarsak; yatırıma katkı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

* 1. Bölgede indirimli kurumlar vergisi oranı %50'dir.

Yıllar	Yatırım Harcaması Tutarı	Yatırıma Katkı Oranı	Yatırıma Katkı Tutarı
2017-2018	6.000.000,00	30%	1.800.000,00
Diğer Yıllar	14.000.000,00	15%	2.100.000,00

Böylece, 2017/9917 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2017/11175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararındaki hükümden dolayı, yatırıma katkı tutarı [6.000.000*(0,30-0,15)]= 900.000 TL artmıştır.

Yine, aynı Kararlar ile, imalat sanayiine yönelik düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 01.01.2017 ile 31.12.2018 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında kurumlar vergisi ve gelir vergisi indiriminin yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranının yüzde yüz olacağı belirtilmiştir.

Yani, yukarıdaki örnekte 2017 veya 2018 yılı harcamaları için indirimli kurumlar vergisi uy-

gulanacak kazanç (matrah) tutarı, (1.800.000/0,22=) 8.181.818 TL olacak ve bu matrah üzerinden herhangi bir kurumlar vergisi ödenmeyecektir. Söz konusu Karar olmasa, 2017 veya 2018 yılı harcamaları için indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecek kazanç tutarı (1.800.000/0,11=) 16.363.636,36 TL olacak; ancak bu tutar için kurumlar vergisi ödenecekti. Böylece, yapılan düzenlemeyle, mükelleflerin bir an önce teşviki kullanması sağlanmak istenmiştir.

Diğer taraftan 2017 ve 2018 yılına ilişkin ilave teşvik uygulamalarından faydalanabilmek için yatırım teşvik belgesinin revize edilmesine gerek bulunmadığını belirtmek gerekir.

A. Yatırım Döneminde Yatırım Harcaması Tutarı İle Mukayese Edilecek Toplam Yatırıma Katkı Tutarının Hesabı

Teşvik mevzuatına ilişkin ana kural 2012/3035 sayılı Kararın 15/5. maddesinde yer alan düzenlemedir. 2017 ve 2018 yılındaki Bakanlar Kurulu Kararlarıyla eklenen geçici madde hükümleri genel düzenlemeyi değiştiren veya kaldıran bir etkiye sahip değildir. Ana kuraldaki hükmü sadece 2017 ve 2018 yılında yapılan harcamalar için istisnai bir şekilde okumak; ancak ana kuraldan da sapmamak gerekir.

Ana kurala göre, yatırım harcaması tutarı ile toplam yatırıma katkı tutarının Kararlarla belirtilen kısmını mukayese etmek ve bunlardan küçük olanı kadar katkı tutarından yatırım döneminde yararlanmak mümkündür. Bu düzenlemenin amacı, teşvik unsurlarından işletmelerin hızlı bir şekilde yararlanmasını sağlamaktır.

Yatırım harcaması tutarı ile mukayese edilecek katkı tutarının yüzdesi yıllar itibariyle değişkenlik göstermiştir. En son 2016 yılındaki Karar (2016/9139 sayılı BKK) ile, yatırım harcaması tutarı ile toplam katkı tutarının yüzde 80'inin karşılaştırılması hüküm altına alınmıştır. Daha sonra 2017 ve 2018 yıllarında yayınlanan Kararlarla, imalat sanayinde toplam yatırıma katkı tutarının hesabında 2017 ve 2018 yıllarında yapılan harcamalar için iki istisnai düzenleme yapılmıştır:

- Bu harcamalar için yatırıma katkı oranlarını her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır,
- Bu harcamalar için, yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oran yüzde 100 olacaktır.

Buna göre, yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygularken, dikkate alınacak toplam katkı tutarı için ana kural halen 2016 yılındaki Karar (2016/9139 sayılı BKK) ile 2012/3035 sayılı Karara eklenen 15/5'inci madde hükmüdür. 2017 ve 2018 yılındaki kararlarla, imalat sanayinde ilgili yıllarda yapılan harcamaların toplam katkı tutarının hesabında nasıl dikkate alınacağı belirlenmiştir.

B. Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazanca Uygulanacan İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı

2017 ve 2018 yıllarında yayımlanan geçici maddeler ile, bu yılarda yapılacak harcamalar için ilave 15 puan katkı puanının yanı sıra yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilecek kazanca uygulanacak katkı tutarı hesaplanırken, bu harcamalardan doğan katkı tutarına uygulanacak oran %80 değil, %100 olarak dikkate alınacaktır.

Yukarıda yer alan açıklamalar ışığında, 2017 ve 2018 yıllarındaki Bakanlar Kurulu Kararlarıyla eklenen geçici maddelere göre imalat sanayinde yatırım döneminde yararlanılacak katkı tutarlarına ilişkin bir örneğe aşağıda yer verilmiştir

Sağda yer alan tablolara göre, 2017 ve 2018 yıllarındaki geçici maddeler olmasaydı, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlar için yararlanılacak katkı tutarı (720.000 + 1.680.000=) 2.400.000 TL olacaktı. Oysaki 2017 ve 2018 yılları harcamaları için geçici maddeden kaynaklanan 15 puan ilave katkı tutarı ve toplam katkı tutarının hesabında bu harcamaların yüzde yüz olarak dikkate alınması sebebiyle, yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara için yararlanılacak katkı tutarı (1.800.000 + 1.680.000=) 3.480.000 TL olmuştur.

İlgili BKK	Açıklama	2017-2018	Diğer Yıllar
2016/9937	Yatırım Harcaması	6.000.000,00	14.000.000,00
	Yatırım Katkı Oranı	15,00%	15,00%
	Yatırım Katkı Tutarı	9.000.000,00	2.100.000
	Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda Dikkate Alınacak Katkı Oranı	80,00%	80,00%
	Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda Dikkate Alınacak Katkı Tutarı	720.000,00	1.680.000,00

İlgili BKK	Açıklama	2017-2018	Diğer Yıllar
2016/9937 2017/9917 2011/11175	Yatırım Harcaması	6.000.000,00	14.000.000,00
	Yatırım Katkı Oranı	30,00%	15,00%
	Yatırım Katkı Tutarı	1.800.000,00	2.100.000
	Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda Dikkate Alınacak Katkı Oranı	100,00%	80,00%
	Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlarda Dikkate Alınacak Katkı Tutarı	1.800.000,00	1.680.000,00

III. SONUÇ

Yatırımlardan elde edilen kazançların indirimli oranla vergilendirilmesinde belirleyici olan konuların başında yatırıma katkı tutarının hesaplanması ve yatırımdan elde edilen kazancın tespiti gelmektedir. Bu yazıda söz konusu konularla ilgili olarak özellik arz eden bazı hususlara örneklere de yer verilmek suretiyle ele alınmıştır.

Diğer taraftan 2018 yılında başlayan veya devam eden teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlar için indirimli kurumlar vergisi uygulamasından nasıl yararlanılacağına dair örneklere ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

Mükelleflerin özellikle 2018 yılı harcamaları için geçici maddeyle tanınan özel teşvik düzenlemesini dikkate alarak indirimli kurumlar vergisi teşvikinden faydalanması kendi lehlerine/aleyhlerine önem arz etmektedir. Mükelleflerin yatırımları için öngördükleri harcamaları 2018 yılında gerçekleştirmiş olmaları kendileri lehlerine çok ciddi vergisel avantajlar sağladığı görülmektedir. Böylece, yatırımcılar daha fazla yatırıma katkı tutarından ve daha hızlı yararlanma imkânını elde etmiş olacaklardır.

Mehmet YILMAZ
SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü
mehmet.yilmaz@centrumdenetim.com

KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINACAK GİDERLER VE İNDİRİMLER

I. GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6/1. maddesi uyarınca kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanunun çerçevesinde ticari kazancın hesaplanması esaslarına göre tespit edildiğinden, kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan giderler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan giderler hasılattan indirilecektir. KVK 10. maddesine göre ise, "Diğer İndirimler" altında yer alan indirim kalemleri kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek kaydıyla, beyana tabi kurum kazancından indirilebilecektir.

II. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN 40. MADDESİ HÜKMÜNDE YER ALAN VE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40. maddesinde 11 bent halinde ticari kazancın tespitinde gayrisafi hasılattan indirilecek giderler sayılmıştır. Bu madde hükmü gereği ticari kazancın tespitinde indirilmesine izin verilen giderler şunlardır.

A. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Ticari kazancın tespitinde gayri safi hasılattan indirilmesi kabul edilen birinci gider unsuru, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerdir. Bu giderlerin ticari kazancın tespitinde gayrisafi hasılattan indirilebilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir;

- Yapılan genel giderler ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında illiyet bağı bulunmalıdır.
- Söz konusu giderler karşılığında maddi ve gayri maddi bir kıymet iktisap edilmiş olmamalı ve maliyet olarak nazara alınmamalıdır,
- Söz konusu giderlerin indirimini engelleyen bir hüküm bulunmamalıdır,
- Söz konusu gider, Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre tevsik edilmelidir...

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgisi olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde gayrisafi hasılattan indirilerek gider yazılması mümkün değildir.

B. Hizmetli ve İşçilerin İşyerinde veya İşyerinin Müştemilatında İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı, GVK'nın 27. maddesinde Yazılı Giyim Giderleri

GVK'nın 40. maddesinin 2. bendinde çalışanlara sağlanan bir takım sosyal harcamaların ticari kazancın tespitinde gayri safi hasılattan indirilmesine imkân tanınmıştır. Bu sosyal giderler madde hükmünde şu şekilde belirlenmiştir:

- İşyerinde veya işyerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri
- Tedavi ve ilaç giderleri
- Çalışanlara ve yöneticilere ilişkin sigorta primleri ve emekli aidatı
- GVK'nun 27. maddesinde yazılı giyim giderleri (demirbaş olarak verilen giyim eşyası ve tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri)

C. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

İş hayatının doğal akışı içerisinde iş sahibinin, işletmeyi idare edenlerin veya istihdam edilen personelin hata, ihmal, bilgisizlik gibi kusurlu davranışları sonunda çeşitli tazminatlar ödenebilmektedir. GVK'nın 40. maddesinin 3. bendinde işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama ya da kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gayri safi hasılattan indirilmesine imkan tanınmıştır.

D. İşle İlgili ve Yapılan İşin Ehemmiyetine ve Genişliği İle Mütenasip Seyahat ve İkamet Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 4. bendinde; işle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderlerinin (seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla) gayri safi hasılattan indirilebileceği belirtilmiştir.

İşletmelerin ticari kazancın tespitinde indirebileceği seyahat giderleri aşağıdaki özellikleri taşımalıdır:

- Seyahat ya da ikamet işle ilgili olmalı,
- Seyahat ya da ikamet süresi işin gereğini aşmamalı,
- Seyahat ve ikamet giderleri işin genişliği ve önemi ile uyumlu olmalıdır.

E. Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 5. bendinde; kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin (tamir, bakım, yakıt, amortisman ve benzeri cari giderler) ticari kazancın tespitinde gayri safi hasılattan indirilebileceği öngörülmüştür.

Bu konuda dikkate alınması gereken en önemli husus, GVK'nın 41/1. maddesinin 8. bendidir. Buna göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopterler gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının gider olarak indirilemeyecektir.

F. İşletme İle İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye, Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

GVK'nın 40/6. bendinde işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçların ticari kazancın tespitinde gayrisafi hasılattan indirilebilecek giderlerden olduğu belirtilmiştir. Buna göre, işletmeyle ilgili olmayan, başka bir deyimle mükellefi işletme veya kurum olmayan vergiler, maddede sayılanlardan olsa da gider yazılamayacaktır.

G. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

GVK'nın 40. maddesinin 7. bendi hükmü uyarınca; VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider yazılabilmektedir. Bu bende göre, gider yazmanın tek sınırlaması amortismanın VUK'da yer alan oran ve şartlar dahilinde ayrılmış olmasıdır. Amortisman konusu VUK'un 313 ile 330. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle VUK'un 269. maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin maliyet bedelinin itfası, iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden amortisman ayrılması yoluyla mümkün olacaktır.

H. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 8. bendinde, işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar da ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilecek bir diğer gider unsuru olarak kabul edilmiştir. Söz konusu aidatların gider olarak kabul edilebilmesi için;

- Söz konusu aidatların ödenmesi,
- Bu aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşmaması gerekmektedir.

Sendika aidatının işverenler tarafından gider yazılabilmesi için aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. Ancak dönemsellik ilkesi gereğince, ilgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

I. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

GVK'nın 40. maddesinin 9. bendinde yer alan hüküm işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının, ücretlerle ilişkilendirilmeksizin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkân tanımaktadır. Ancak işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

Ayrıca işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarında olduğu gibi GVK'nın 63. maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarının, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacağı dikkate alınmalıdır.

J. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Maliye Bakanlığınca Belirlenen Usul ve Esaslar Çerçevesinde Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli

GVK'nın 40. maddesine 5035 sayılı Kanun ile eklenen hüküm çerçevesinde fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin ticari kazancın tespitinde gayri safi hasılattan indirilmesi öngörülmüştür.

K. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İş Başı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar

GVK'nın 40. maddesinin 11. bendinde yer alan hüküm, Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen iş başı eğitim programından faydalanan ve programı yürüten işverenlerce ödenen tutarları ticari kazancın tespitinde gider olarak her bir katılımcı için kanunda belirtilen haddi (ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibariyle indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısı) aşmamak kaydıyla indirilmesine imkan tanımaktadır.

III. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUN 8. MADDESİNDE YER ALAN VE KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

Kurumlar Vergi Kanunu'nun (KVK) "İndirilecek Giderler" başlıklı 8. maddesinde, ticari kazanç esaslarına göre hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükelleflerin GVK kapsamında indirilecek giderlerin yanında indirebilecekleri bir takım giderler sayılmıştır.

A. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

KVK'nın 8. maddesinin (a) bendine göre; ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılattan indirilebilecektir. Bu giderler arasında senetlerin kâğıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri saymak mümkündür.

B. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme tabiri VUK'un 282. maddesinde belirtilen ilk tesis ve taazzuv giderleri yerine kullanılmaktadır. Anılan Kanun maddesinde kuruluş ve örgütlenme giderleri, kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler olarak ifade edilmektedir.

VUK'un 282. maddesinde kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi mükellef tercihine bırakılmıştır. Bu giderler, aktifleştirme tercih edilmediğinde doğrudan gider olarak indirilebilecektir. Nitekim bu durum KVK'nın 8. maddesinin (b) bendi ile de ortaya konmuştur.

Bu kapsamda 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kurumların kuruluşları sırasında yapılan; ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurul toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin birtakım giderlerin kurum kazancından indirilebilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

C. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri

KVK'nın 8. maddesinin (c) bendinde, genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirilmesi öngörülmüştür. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde genel kurul toplantıları için kurumlar tarafından yapılacak giderlerin; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşacağı belirtilmiştir.

Anılan Tebliğde genel kurul üyelerinin genel kurula katılmak için yaptıkları giderlerin, genel kurulu yapan kuruma ait giderler olmaması, bu giderlerin ortakların kuruma koydukları sermayelerin idaresi ile ilgili olan gider olması nedeniyle, kurumlarca karşılansa dahi gider kaydedilemeyeceği belirtilmiştir.

Ayrıca genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderlerin ise, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilebilecektir.

Diğer taraftan birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Matrahtan düşülecek birleşme ve devir giderleri, birleşme ve devir dolayısı ile infisah edecek kurumlardaki giderleri kapsamaktadır. Buna karşın birleşilen veya devir alan kurum bünyesinde yapılanlar, kuruluş ve örgütlenme gideri niteliğindedir.

D. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Payı

KVK'nın 8. maddesinin (ç) bendinde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın payının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi öngörülmüştür.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay dışındaki tutardan ibarettir. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, GVK'nın ticari kazançla ilgili hükümleri uyarınca şahsi ticari kazanç sayılmaktadır (GVK md. 37). Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılattan indirilebilecektir.

E. Katılım Bankalarınca Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları

KVK'nın 8. maddesinin (d) bendinde katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarının bu bankaların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi öngörülmüştür. Konuya ilişkin olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderlerin GVK'nın 40. maddesinin 1. bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Ayrıca, mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

F. Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bilanço Gününde Hükmü Devam Eden Sigorta Sözleşmelerine Ait Olup, Kanunda Belirtilmiş Teknik Karşılıklar

KVK'nın 8. maddesinin (e) bendi, sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

- Muallak hasar ve tazminat karşılıkları
- Kazanılmamış prim karşılıkları
- Hayat sigortalarında matematik karşılıklar
- Dengeleme karşılığı

IV. KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE BEYANNAMEDEN İNDİRİLEBİLECEK İNDİRİMLER

Muhasebe kârı olarak da isimlendirilen ticari kâr, işletmelerin normal muhasebe kayıtları sonucuna göre ve muhasebe standartları esas alınarak raporladıkları kârdır. Mali kâr ise, vergi uygulamaları çerçevesinde kanunen kabul edilmeyen giderler olarak addedilen ve ticari kâra eklenen unsurlar ile yine vergi uygulamaları çerçevesindeki indirim ve istisnalar nedeniyle ticari kârdan indirilecek unsurların dahil edilmesiyle ulaşılan kârdır. Dolayısıyla mali kar, vergisel düzenlemelere göre ticari kârın düzeltilmiş halidir. KVK'nın 10'uncu maddesinde kurumların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde ve mali karın tespitinde dikkate alabilecekleri diğer indirimler hükme bağlanmıştır. Söz konusu indirimler kanundaki düzenlenme sırasıyla aşağıdaki gibidir;

- Bağış ve Yardımlar.
- Sponsorluk Harcamaları,

Yukarıda yer alan harcamaların kurum kazancından indirilebilmesi için kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

A. Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardımların kurum kazancından indirimine ilişkin hükümlere KVK'nın 10'uncu maddesinin 1'nci fıkrasının c, ç, d, e ve f bentlerinde yer verilmiştir. KVK'nın 10/1. maddesinin c, ç, d bentlerinde sayılan kurum ve kuruluşlara belli şartlar dahilinde yapılacak bağış ve yardımların, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

Bu bağış ve yardımlardan; KVK'nın 10/1. maddesinin;

- (c) bendinde ilgili yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı,
- (ç) bendinde yer alanların tamamı;
- (d) bendinde yer alanların %100'ü,

kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

KVK'nın 10/1-c maddesine göre, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl Özel İdareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Kamu yararına çalışan dernekler,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

Bağış ve yardımların indirilmesi için şu şartlara uymak gerekmektedir.

- Bağış ve yardım yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.
- Bağış ve yardım makbuz karşılığı olmalıdır.
- Bağış ve yardımın karşılıksız yapılması gerekmektedir. Örneğin kamu menfaatine yararlı derneğin balosu için alınan bilet bedeli bağış ve yardım olarak matrahın tespitinde dikkate alınamaz.
- Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi mümkündür. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen kısım sonraki yıla devredilemez.
- Bağış ve yardım ayrıca

beyanname üzerinde gösterilmelidir.

Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar, bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir.

B. Sposnsorluk Harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

V. SONUÇ

Kurumlar Vergisinde bazı giderler hasılattan, bazı giderler ise beyanname üzerinden indirim yapılmaktadır. Buna göre hasılattan indirilecek giderler Kurumlar Vergisi Kanunu 6/1. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu 40. maddesinde sayılmış olup, söz konusu indirilecek giderler ticari karın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Beyanname üzerinden indirilecek giderler ise mali karın tespiti açısından Kurumlar Vergisi Beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilecek olup, KVK'nın 10'uncu maddesinde kurumların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde ve mali karın tespitinde diğer indirimleri dikkate alacaklardır.

Kurumlar vergisinde hasılattan ve beyanname üzerinden indirilecek giderlerin yukarıdaki kanun açıklamalar çerçevesinde yapılması zorunlu olup, istisna, koşul, sınır ve özel durumlarının ayrıca dikkate alınarak yapılması gerekmektedir.

Tuğcan ÖZBEY
SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü
tugcan.ozbey@centrumdenetim.com

BASILI KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARIN TESLİMİNDE KDV İSTİSNASI

I. KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARIN TESLİMİNDE İSTİSNA UYGULAMASIYLA İLGİLİ İLK YASAL DÜZENLEME

Bilindiği üzere; 7161 sayılı Kanun'un 17'nci maddesi ile 3065 sayılı KDV Kanunun 13'ncu maddesinin birinci fıkrasına 01.02.2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere (n) bendi eklenmişti. Bu kapsamda, basılı kitap ve süreli yayınların teslimde KDV istisnası düzenlemesinin ilk halinde, nihai tüketiciye teslim aşamasında istisna tanınmamış ve yasal düzenlemeden, sadece sertifika sahibi yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınlar tesliminin KDV'den istisna edildiği anlaşılmaktaydı. Dolayısıyla, kitapların üretim ve satış kanallarında bulunanlarca yapılan teslimler kapsama dâhil değildi. Örneğin dağıtıcıların ya da kitapevlerinin veya internet üzerinden kitap ya da süreli yayınları teslim edenlerin eskiden olduğu gibi katma değer vergisi hesaplamaları gerekmekteydi.

Ayrıca yapılan düzenleme KDV Kanununun 13. maddesinde düzenlendiğinden istisna uygulamasında, 2004/8127 sayılı BKK ile 100 TL'lik alt sınır belirlenmişti. Buna göre, sertifikalı yayıncıların yapacakları kitap ve süreli yayın teslimlerinin istisna kapsamına girmesi için toplam KDV hariç tutarın 100 TL'nin üzerinde olması gerekmekteydi. Aksi halde istisnanın uygulanması mümkün bulunmamakta idi.

Özetle, 01.02.2019 – 21.02.2019 tarihleri arasında yürürlükte olan "n) Kültür ve Turizm Bakanlığınca yayıncılık sertifikası verilmiş yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimi," maddesi uyarınca yalnızca sertifika sahibi yayıncıların söz konusu malları teslimi istisna kapsamında değerlendirilirken diğer satış kanallarında KDV'nin hesaplanması gibi vergi uygulamaları açısından ilginç bir durum oluşmuştu.

II. BASILI KİTAP VE SÜRELİ YAYINLARDAKİ KDV İSTİSNASINA İLİŞKİN SON DÜZENLEME

Yasal düzenlemenin yukarıda açıkladığımız hali uygulayıcılar arasında ciddi tereddütlere neden oldu. Sonrasında, 22 Şubat 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7166 sayılı Kanunla ilgili madde hükmü, "21/6/1927 tarihli ve 1117 sayılı Küçükleri Muzır Neşriyattan Koruma Kanunu hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar hariç olmak üzere basılı kitap ve süreli yayınların teslimi 22.02.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır." şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Bu suretle, hem istisnanın kapsamı genişletilerek kitapların her aşamadaki teslimi istisna kapsamına alındı hem de istisna uygulamasındaki 100TL'lik alt sınır kaldırıldı.

Buna göre, istisna uygulaması basılı kitap ve süreli yayınların üretim ve tedarik zincirinin her aşamasında geçerli olacaktır. Böylece nihai tüketici söz konusu malları katma değer vergisi ödemeksizin satın alabilecektir.

Basılı kitap ve süreli yayın tesliminde bulunanların düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde, **"3065 sayılı KDV Kanununun (13/n) maddesi hükmü gereğince KDV hesaplanmamıştır."** ibaresine yer vererek KDV hesaplamamaları gerekmektedir.

A. İstisna Kapsamındaki Basılı Kitaplar İle Süreli Yayınlar

22.02.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere basıl kitap ve süreli yayınların tesliminde uygulanacak KDV istisnası, (ikinci el olanlar dâhil) yurt içindeki her safhada tesliminde ve ithalinde uygulanacak olup, konuya ilişkin olarak yayınlanan 25 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, kanun maddesinde yer alan süreli yayın ifadesinden,

- Belli aralıklarla yayımlanan gazete, dergi gibi basılmış eserler,
- Basılı haber ajansları yayınları,
- Ders kitapları,
- Dini kitaplar,
- Ansiklopediler,
- Hikaye ve romanlar (foto roman, çizgi roman dahil)
- Yemek kitapları,
- Kitap şeklindeki harita ve atlaslar,
- Soru ve bilgi bankası kitapları,
- Mevzuat seti kitapları

anlaşılması gerekmekte ve bunların istisna kapsamında olduğu belirlenmektedir.

B. İstisna Kapsamına Dahil Olmayan Basılı Ürünler

Bu noktada dikkat edilmesi gerekli konu, kitap kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayan;

- Basılı kitap ve süreli yayınların teslimine ilişkin olup, bunların basımına ilişkin alınan mal ve hizmetler,
- Boyama defterleri,
- Kitap şeklinde olmayan yaprak testler,
- Mevzuat setlerinin güncellenmesi amacıyla gönderilen föyler,
- Ciltli takvim,
- Kataloglar, broşürler gibi yayınlar,

gibi basılı olmasına rağmen kitap ya da süreli yayın niteliğinde olmayan ürünlerin teslimi istisna kapsamına girmemekte, KDV'ye tabi bulunmaktadır. Ayrıca yakın tarihlerde tesliminde uygulanacak KDV oranı %8'den %18'e artırılan dijital ortamlardaki kitaplardan;

- Elektronik kitap (e-kitap) ile süreli yayınların elektronik ortamda satışı,
- Elektronik kitap ve süreli yayın okuyucu,
- Tablet ve benzerlerinin teslimi
- Program şeklindeki mevzuat bilgi bankası, soru bankası,
- Online test ve benzerleri,
- CD veya flaş bellek gibi veri taşıyıcılarla satılan görüntülü eğitim setleri,

Basılı kitap kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bunların satışı KDV istisnası kapsamına girmemekte ve eski uygulamaya (%18 oranında KDV uygulamasına) devam edilecektir.

C. İstisna Uygulamasında Alt Sınır

Yasal düzenlemenin yapıldığı KDV Kanunun 13. maddesinde bir sınır belirlenmiş olup bu sınırın bu bendin uygulanmasında dikkate alınmayacağı ayrıca belirlenmiştir. Basılı kitap ve süreli yayınların teslimine ilişkin istisna hükmünde herhangi bir haddin uygulanmayacağı özel olarak hükme bağlandığından, bahse konu teslimlerde alt sınır bulunmamakta olup bu kapsamda tutarı ne olursa olsun basılı kitap ve süreli yayın teslimlerinde KDV istisnası uygulanması gerekmektedir.

Ayrıca basılı kitapları ve süreli yayınları yurtiçine ithalat yoluyla getiren şirketlerin gümrükte bahse konu kitaplar için evveliyattan beri ödedikleri KDV'yi, yeni getirilen düzenleme uyarınca yurtiçinde teslimin KDV'den istisna olması nedeniyle KDV kanunun 16/a maddesinde sayılan teslimleri vergiden istisna edilen mal/hizmetlerin ithali uyarınca ithalat istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve bu kapsamda **gümrükte ithalat sırasında katma değer vergisi ödenmemesi gerektiği dikkate alınmalıdır.**

Son olarak, söz konusu istisna tam istisna kapsamında olduğundan, KDV Kanununun 32. maddesi uyarınca, istisna edilmiş olan işlemlerle ilgili yüklenilen katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinden indirilecektir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde ise, indirilemeyen katma değer vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla iade olunacaktır.

D. Diğer Hususlar

Yukarıda açıklandığı üzere, KDV'nin 13/1-n bendinde ardada yapılan değişiklikler yapılmış olup 01.02.2019- 22.02.2019 tarihleri aralığında yalnızca sertifika sahibi yayıncılar tarafından yapılan kitap ve süreli yayınların teslimi istisna kapsamındaydı. Sözü edilen istisna, düzenlemenin bulunduğu 13. maddedeki hüküm gereği tam istisna mahiyetindeydi. Dolayısıyla, anılan dönemde geçerli olan istisna kapsamında yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerden indirilecek ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler 32. madde hükümleri uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilecekti.

Ancak 25 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de, 7166 sayılı Kanunla yapılan ve 22.02.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe giren değişiklik öncesindeki (01.02.2019 - 22.02.2019) aralığındaki dönemde geçerli istisna uygulamasına ve bu kapsamda gerçekleştirilecek olan iadelere ilişkin herhangi bir belirleme ya da açıklama yapılmamıştır. Mükelleflere yasal düzenlemede tanınan iade hakkının ilgili Tebliğ'de düzenleme/açıklama yapılmaması nedeniyle kullandırmaması söz konusu olmayacağından, yasal düzenlemeden kaynaklanan iade hakkının genel esaslara göre kullanılabileceği görüşündeyiz.

III. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Kitapların ithalatı/yurt içinde basılması suretiyle yine yurtiçinde satışına yönelik getirilen KDV istisnasının ülke genelinde basılı yayınların kullanımını arttırması ile büyük bir gelişme kaydedilmesi bakımından önemli buluyor, fiyatlardaki olası indirimin son kullanıcılara ulaşmasını ve basılı yayınlar açısından ticari hadleri (kitapların satışı ile fiilen uğraşanlar bakımından) zenginleştirmesini umuyoruz.

Ancak yukarıda da değindiğimiz üzere; 25 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile basılı kitap ve süreli yayınların teslimine getirilen tam istisna ve iade usul ve esaslarının bir önceki KDV istisnasına ilişkin düzenleme ile yürürlüğe giriş tarihleri ve içerikleri bakımından ortaya çıkmış uygulamaya yönelik çelişkilerin KDV iade talepleri/vergi dairesindeki işlemler sırasında gündeme gelebilecek bir sorun teşkil edebileceği açıktır.

Mali idarenin vergi inceleme/KDV iade süreçlerinde kapsam bakımından çelişkili tebliğleri göz önünde bulundurarak süreci yönetmesi gerektiği ya da ek bir d ile düzenleme ile ara döneme ilişkin açıklamalarda bulunmanın yerinde olacağı görüşündeyiz.

Yusuf SAKA
SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü
yusuf.saka@centrumdenetim.com

DEĞERSİZ, ŞÜPHELİ VE VAZGEÇİLEN ALACAKLARIN DEĞERLENMESİ

I. GİRİŞ

7104 Sayılı Kanun ile Katma Değer Vergisi Kanununda muhtelif konularda yeni düzenlemeler hayata geçmiştir. Bu düzenlemelerden biri de, Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesine eklenen dördüncü fıkra ile, 01/01/2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere VUK'un 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilmesine imkan veren düzenlemedir.

Yazımızda, değersiz alacaklar ile ilgili katma değer vergisi düzenlemesi, uygulamaya ilişkin muhasebe kayıtları ile birlikte aktarılması amaçlanmıştır.

II. DEĞERSİZ ALACAKLAR KAVRAMI

Vergi Usul Kanununda, değersiz alacak kavramı 322. maddesinde,*"**kazai bir hükme** veya **kanaat verici bir vesikaya** göre tahsiline imkan kalmayan alacaklar **değersiz alacaklardır**"* yapmıştır. Maddedeki belirlemeden anlaşıldığı üzere, değersiz alacak işletme için kaybedilmiş, tahsiline artık imkan kalmamış, yani değeri sıfıra inmiş bir alacaktır.

Mali İdarenin değersiz alacakla ilgili 02/11/2009 Tarih B.07.1.GİB.0.01.29/2978-322-68-102537 sayılı vermiş olduğu muktezada kazai bir hükmü ve kanaat verici bir vesikanın ne olacağını açıklamıştır. Buna göre, **kazai hüküm** (yargısal karar), alacağın **tahsil imkanının kalmadığına ilişkin mahkeme kararıdır**. Bu mahkeme kararının, alacağın tahsili için tüm hukuk yollarının denendiğini göstermesi gerekir. Yani, **hükmün kesinleşmiş olması gerekir**. Örneğin, firmanın, bir müşterisine verdiği mal bedelini tahsil edememesi nedeniyle açtığı davada, mahkemenin delil yetersizliği, zaman aşımı ve diğer sebeplerle davayı reddetmesi halinde, mahkemenin kararının temyiz imkanı varsa, temyiz kararının alınması gerekir. Çünkü mahkeme kararlarının her zaman üst mahkeme tarafından bozulması mümkündür. Bu nedenle de, birinci derece mahkemelerin verdikleri kararlar, tek başına tahsil imkanının kalmadığını göstermek için yeterli olmayacaktır.

Kanaat verici vesika ise, kanunda kesin olarak tanımlanmamıştır. Buradan anlaşılması gereken, alacağın tahsilinin mümkün olmadığını gösteren bir belgedir. Konuya ilişkin olarak İdarece verilen muktezalarda, aşağıda yazılı belgeler bu tür belgelere örnek olarak gösterilmiştir:

- Mahkemece verilmiş gaiplik belgesi,
- Borçlunun ölümü ve mirasçılar adına sulh mahkemesince verilmiş miras reddi kararı,
- Borçlunun ölümü ve mal ve mirasçıların bulunmadığını gösterir resmi evrak,
- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,
- Borçlunun adresinin tespit edilememesi sebebiyle icra takibatı dosyasının muameleden kaldırıldığı ve alacağın tahsilinin imkansız bulunduğu yolundaki icra memurluğu yazısı
- Vergi Usul Kanunu 324. madde hükümlerine göre konkordato yoluyla vazgeçilen alacak.

III. DEĞERSİZ ALACAKLARA İLİŞKİN KDV DÜZENLEMESİ

6 Nisan 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7104 Sayılı Kanun ile, KDV Kanunu'nun 29. maddesinde yeni bir bent eklenerek Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisinin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılmasının önü açılmıştır.

Söz konusu değişiklik sonrası, KDV Kanununun 29/4. maddesi şu şekildedir;

*"Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir **(Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır).**"*

Buna karşın, yine söz konusu Kanun ile KDV Kanununun 30. maddesine eklenen (e) fıkrası hükmü ile, değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen katma değer vergisinin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

A. Karşılık Ayrılmadan Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılabilmesi

Değersiz alacaklara ilişkin olan KDV tutarı, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre, şüpheli ticari alacak karşılığı uygulaması çerçevesinde karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alındıysa, indirime konu olabilmesi için öncelikle, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer yandan, uygulama kapsamında şüpheli alacak karşılığı ayrılmadan gerekli şartları taşıyarak doğrudan değersiz hale gelen alacağa ilişkin KDV indirilmek istenildiğinde yapılması gereken örnek kayıtlar aşağıdaki gibidir;

B. Karşılık Ayrıldıktan Sonra Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılabilmesi

Yukarıda belirtilen Kanun maddesinin parantez içi hükmüne dikkat edildiğinde; Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre daha önce gider yazılarak karşılık ayrılan KDV'nin indirim yapılması, Vergi Usul Kanunu'na göre değersiz alacak haline gelerek kayıtlara gelir yazılması şartlarına bağlandığı görülmektedir. Alacaklar şüpheli hale geldikten sonra karşılık ayrılarak gider yazılan sonrasında da değersiz hale gelen alacağa ilişkin KDV indirilmek istenildiğinde ise, yapılması gereken örnek muhasebe kayıtları bir sonraki sayfada yer almaktadır.

Yukarıdaki son iki muhasebe kaydında özellik arz eden hususu tekrarlamakta fayda bulunmaktadır. Şöyle ki, daha önce karşılık ayrılarak gider yazıldığı için değersiz hale geldiğinde yeniden gider yazılmamaktadır. Ancak değersiz hale gelen alacağın KDV kısmının, ilgili vergilendirme döneminde indirime konu edilebilmesi için gider hesaplarından çıkarılması gerekmektedir. Bu kayıt, ilgili gider hesabının ters kayıtla kayda konu edilmesi yoluyla olabileceği gibi ilgili gelir hesabının kullanılması yoluyla da mümkün olabilecektir. Konuya ilişkin net bir açıklama bulunmamakla beraber, konusu kalmayan karşılıklar hesabının kullanılması yoluyla kaydın tamamlanabileceği görüşündeyiz.

./.

120 Alıcılar (XX)
600 Yurt İçi Satışlar (XX)
391 Hesaplanan KDV (XX)

Satış Kaydı

./.

./.

689 Diğer Olağandışı Giderler ve Zararlar Hesabı (XX)
191 İndirilecek KDV (XX)
120/121 Alıcılar /Alacak Senetleri Hesabı (XX)

Değersiz Alacak Kaydı.

./.

./.

120 Alıcılar (XX)
600 Yurt İçi Satışlar (XX)
391 Hesaplanan KDV (XX)

Satış Kaydı

./.

./.

128 Şüpheli Ticari Alacaklar (XX)
120/121 Alıcılar /Alacak Senetleri Hesabı (XX)

Alacağın Şüpheli Hale Gelmesi

./.

./.

654 Karşılık Giderleri (XX)
129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (XX)

Şüpheli Alacak İçin Karşılık Ayrılması

./.

./.

129 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (XX)
128 Şüpheli Ticari Alacaklar (XX)

Değersiz Alacak Kaydı

./.

./.

191 İndirilecek KDV (XX)
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar (XX)

Değersiz Alacağa İlişkin KDV Kaydı

./.

IV. SONUÇ

7104 Sayılı Kanunla getirilen yeni düzenleme ile, mükelleflere mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan ancak bedeli tahsil edilemeyip değersiz alacak niteliğine dönüşen KDV'nin indirim hakkı tanınarak tahsil edilemeyen fatura bedelinin yanında, KDV'nin de satıcı üzerinde yük olarak kalmasının önüne geçilmesi sağlanmıştır.

Bu yeni uygulama ile gider yazılacak "değersiz alacak" tutarında değişiklik olacaktır. Daha önce KDV de dahil olmak üzere alacağın tamamı değersiz alacak olarak dikkate alınırken, 01/01/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenlemede, alacağın içerisinde yer alan KDV "İndirilecek KDV" olarak, geri kalan kısım ise gelir veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Sebahattin AYTEKİN
SMMM, KDV İade Hizmetleri
sebahattin.aytekin@centrumdenetim.com

KDV İADESİNE İLİŞKİN SON GELİŞMELER

I. GİRİŞ

2019 yılı içerisinde KDV İadesine ilişkin en önemli gelişmelerden biri, şüphesiz Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulamasıdır. 20 Şubat 2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 24 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile getirilen bu uygulama, KDV İadesinde, yeni bir yöntem oluşturmuştur. Uygulama 1 Mart 2019 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.

Yapılan düzenleme ile belirli şartlara haiz mükelleflerin, Ocak/2019 ve sonrası dönemlerdeki işlemlerinden kaynaklanan ve YMM KDV İadesi Tasdik Raporuyla talep edilebilen KDV iadelerinde uygulanmak üzere, KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna göre olumsuzluk tespit edilmeyen iade talebinin %50'sinin on iş günü içerisinde gerçekleştirilecektir.

II. ÖN KONTROL RAPORUNA DAYALI İADE UYGULAMASI

KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulamasının hayata geçirilmesiyle iade uygulamalarında yeni bir sistem oluşmuştur. Yeni düzenlemeye göre, KDV İadesi Ön Kontrol Raporuna Dayalı İade Uygulamasının şartları ve özel durumlar vardır. Bunlar şu şekilde özetlenebilecektir;

- Bu uygulama 2019 Ocak ve sonrası vergilendirme dönemlerindeki işlemlerden kaynaklanan KDV iadelerine ilişkindir.
- Genel Uygulama Tebliğinin (IV/A-3) bölümünde belirlenen ve Maliye Bakanlığınca her bir iade türü için konulan, inceleme ya da YMM Raporu gerektirmeyen iade tutarlarını aşmayan iadeler bu sistemin dışındadır. Dolayısıyla, sadece, YMM KDV İadesi Tasdik Raporu ile talep edilebilen nakden iade talepleri uygulamadan yararlanabilecektir.

Diğer yandan uygulama kapsamında olan ve uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin kapsama dahil olmalarının yanı sıra aşağıda belirtilen ön şartları sağlamaları gerekmektedir:

- En az 24 dönem (vergilendirme dönemi 3 aylık olanlar için en az 8 dönem) KDV beyannamesinin verilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla yeni kurulan veya kuruluşu iki yıldan daha az olan işletmeler için bu yöntem geçerli değildir.
- 2019 yılındaki iade talep işleminden önce (uygulamadan önce) en az üç vergilendirme dönemine ilişkin iade talebinin sonuçlanmış olması şarttır. İade talebinin gerçekleşmesi konusunda, mahsuben iadeler, YMM raporuna dayalı iadeler ile inceleme suretiyle yapılan iadeler ayrımı söz konusu değildir. Önemli olan bir şekilde iadenin gerçekleşmiş olmasıdır.

Kendisi, ortakları, ortaklıkları ve kanuni temsilcilerinin;

- Özel esaslara tabi olmaması,
- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince yapılan değerlendirme ve analizler sonucunda bireysel olarak veya organize bir şekilde sahte belge düzenleme tespiti nedeniyle incelemeye sevk edilmemiş olması,
- Hazine ve Maliye Bakanlığının ilgili birimlerince iade taleplerinin riskli iade kapsamında incelemeye sevk edilmemiş olması, (Riskli iade tanımı, iadenin gerçekleştirilmeyip dosyanın vergi incelemesi için gönderildiği durumlar için kullanılır. Burada iade, inceleme sonucuna göre yapılacaktır. Şu halde zaten kontrol raporuna dayanarak iadenin yarısının gerçekleşmesinden söz edilemeyecektir.)
- İhbar-şikayet, özel tespitler, YMM raporu verilmemesi, teminat verilmemesi, mükellefin talebi gibi nedenlerle iade taleplerinin incelemeye sevk edilmemiş olması gerekmektedir.

III. İADENİN UYGULANMASI VE ÖN ÇALIŞMALAR

Kontrol Raporuna dayalı KDV İade yöntemi uygulaması, 2019 Ocak dönemi ve sonrası dönemlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak, 1 Mart 2019 tarihinden sonra yapılacak KDV iade talepleri için geçerli olmaktadır. Bu iade taleplerinde, işlem türü itibariyle aşağıdaki belgelerin ibraz edilmesi gereklidir;

- Standart iade talep dilekçesi,
- YMM KDV İadesi Tasdik Raporu,
- İade taleplerine ilişkin aranan ve Uygulama Tebliğinde her bir KDV iade türüne ilişkin olarak ayrı ayrı belirtilen belgeler.

Gelir Otomasyon Sistemine yüklenen KDV bilgileri "KDV Kontrol Sistemi" olan ve kısaca KDVİRA olarak adlandırılan sistem uygulaması 59+tarafından sorgulandıktan ve verilen belgeler ile YMM KDV İadesi Tasdik Raporundaki açıklamalar vergi idaresince değerlendirildikten sonra iade kısmen gerçekleştirilecektir.

Sorgulama sonucunda üretilen "KDV İadesi Ön Kontrol Raporu"na göre olumsuzluk tespit edilmeyen iade talep tutarının %50'si, söz konusu Raporun oluşturulmasından itibaren on iş günü içinde mükellefe iade edilebilecektir. KDVİRA sistemi tarafından üretilen Kontrol Raporu ile YMM KDV İadesi Tasdik Raporu üzerindeki kontroller gerçekleştikten sonra mükellefin kalan iade talep kısmı yerine getirilecektir.

Bu noktada, olumsuzluk tespit edilmeyen iade tutarının tespitinin nasıl yapılacağı, üzerinde özellikle durulması gereken bir konudur. Zira ön kontrol raporundaki olumlu kısmın nasıl tespit edileceğine ilişkin açıklama yapılmamıştır. Örneğin bina maliyetindeki ihtilaflar, ihracatın gerçekleşme tarihindeki sorunlar, fatura nizamına aykırılıklardan doğan tartışmalar, istisna kapsamındaki teslimlerdeki usul noksanlıkları, iki ya da üçüncü kademe alt mükelleflerin sorunları gibi konuların varlığı olumsuz tespit için yeterli kabul edilecek midir? Kaldı ki YMM tarafından hazırlanan tasdik raporunun vergi dairesince değerlendirilmesi ve ön kontrol raporunun çıkartılması iade sürecinin en önemli aşamasıdır. Bu bakımdan iadenin %50'lik kısmının gerçekleşmesi sonrasında kalan iade kısmı konusunda vergi dairesinin gereken hassasiyeti gösterip kalan işlemleri de kısa süre içinde tamamlayıp tamamlamayacağı da uygulayıcılar açısından merak oluşturan bir konudur.

IV. HİS, İTÜS VE ATU KAPSAMINDA KDV İADESİ ALAN MÜKELLEFLERİN YENİ UYGULAMASI KARŞISINDAKİ DURUMU

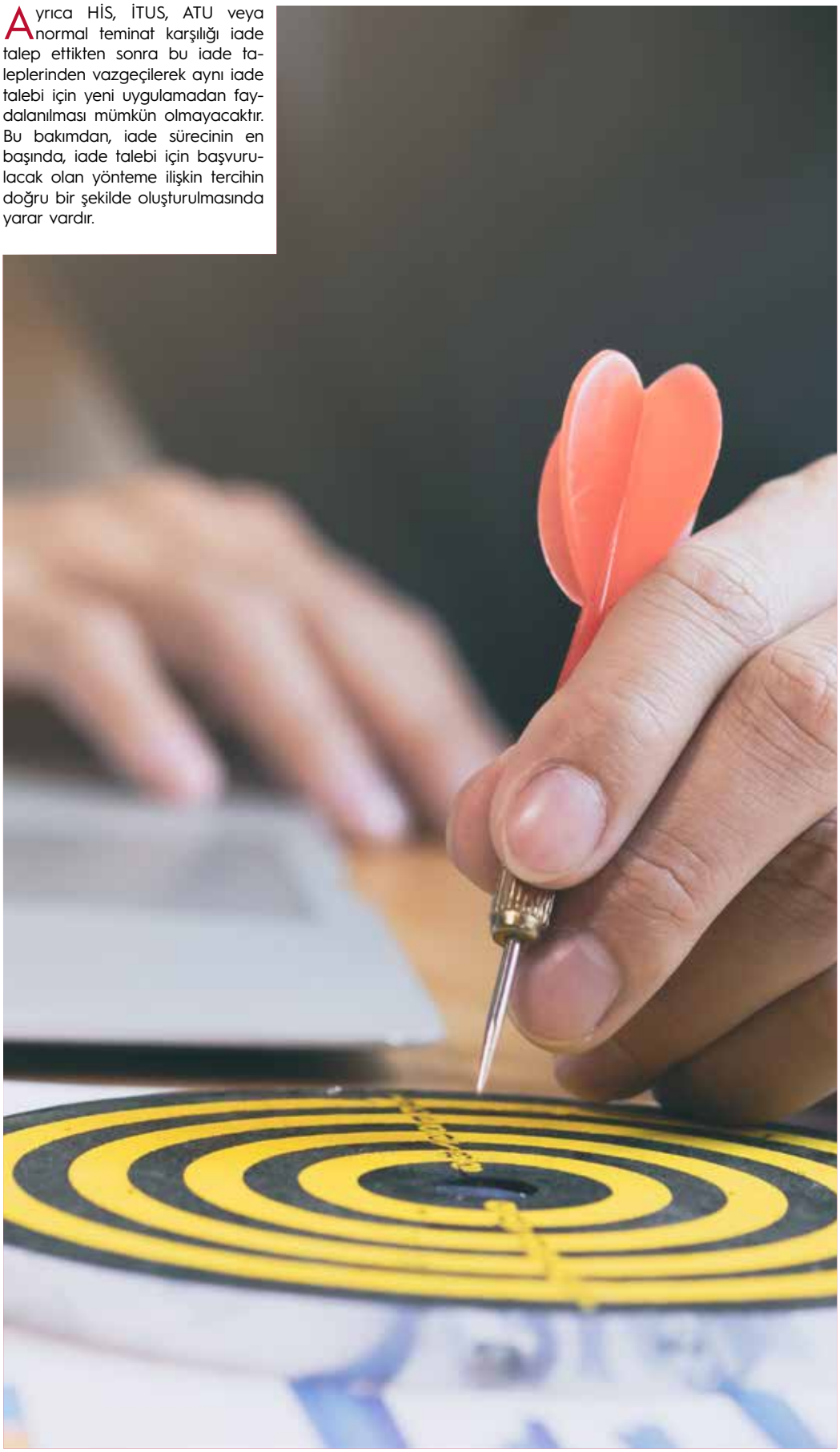
Bilindiği üzere, hızlandırılmış iade sistemi (HİS), indirimli teminat uygulaması sistemi (İTUS), artırımlı teminat uygulaması (ATU) ve diğer teminat karşılığı iade sistemleri iade sürecinin daha kısa sürede tamamlanması için belli şartlara haiz mükelleflere yönelik olarak geliştirilmiş sistemlerdir. Bu sistemlerin hiçbirisinde, iadenin yapılması için YMM Raporu aranmamakta ve dolayısıyla iade süreci daha hızlı bir şekilde tamamlanmaktadır.

Yeni uygulamada ise, iade YMM raporunun ibrazı ile yapılmakla birlikte herhangi bir teminat aranmaksızın iade sürecinin kısmen de olsa hızlandırılmasının mümkün olabileceği öngörülmektedir. Bu bakımdan yeni uygulama, HİS ve İTUS belgelerine sahip olmayan, teminat şartını sağlamakta zorlanan, teminat limitleri yetersiz olan ve/veya yükselen komisyon masraflarından kurtulma arzusunda olan mükellefler için alternatif bir çözüm sunmaktadır.

Diğer yandan, HİS ve İTUS sertifikası sahibi olan veya ATU (yahut normal teminat) kapsamında teminat karşılığı iade alabilen mükellefler de, istemeleri halinde, bu uygulamadan yararlanabilecektir. Ancak, bu uygulamadan faydalanmak için başvuran mükelleflerin, KDV İadesi Ön Kontrol Raporu'na göre iade edilen tutardan sonra;

- Kalan iade tutarına ilişkin olarak HİS ve İTUS sertifikaları kapsamında iade talep etmeleri (bu sertifikaların avantajlarından yararlanmaları) mümkün olmayacaktır.
- Benzer şekilde, bakiye tutarın artırımlı teminat veya normal teminat verilmek suretiyle alınabilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca HİS, İTUS, ATU veya normal teminat karşılığı iade talep ettikten sonra bu iade taleplerinden vazgeçilerek aynı iade talebi için yeni uygulamadan faydalanılması mümkün olmayacaktır. Bu bakımdan, iade sürecinin en başında, iade talebi için başvurulacak olan yönteme ilişkin tercihin doğru bir şekilde oluşturulmasında yarar vardır.



Tahsin Can NALCI
Müdür
tahsin.nalci@centrumdenetim.com

HOLLANDA'DA SUBSTANCE GEREKLİLİKLERİNİ YERİNE GETİRMEYEN ŞİRKETLER RİSK ALTINDA

I. GİRİŞ

Son dönemde Hollanda vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapıldığı gözlenmektedir. Bu değişiklikler, Hollanda'da yatırımları olan Türk girişimcileri ve onlara ait şirketleri de yakından ilgilendirmektedir. Bunlara ilaveten son olarak kamuoyunun ve siyasi çevrelerin tepkileri nedeniyle Hollanda Hükümeti mevcut özelge (tax ruling) sistemini güncellemeye karar vermiştir. Bu nedenle, Hollanda Maliye Bakanlığı özelge uygulamalarına ilişkin sisteminin yenileneceğini ilan etmiştir.

Bu kapsamda, 22 Kasım 2018 tarihinde Hollanda Maliye Bakanı'nın Temsilciler Meclisine sunduğu resmi yazıda yeni sistemin ana hatlarından bahsedilmektedir. Son gelişmeler dâhilinde yeni özelge sistemin 1 Temmuz 2019 itibariyle yürürlüğe konması beklenmektedir. Tüm bu gelişmeleri dikkate aldığımızda, Hollanda'da şirketleri bulunan çok uluslu Türk şirket gruplarının özellikle substance konusunda önemli değişiklere gitmeleri gerektiğini düşünmekteyiz.

Bu makalede, Hollanda'daki substance gereklilikleri ve bunların Türk şirket gruplarına etkilerine ilişkin değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

II. HOLLANDA'DA MEVCUT SUBSTANCE GEREKLİLİKLERİ

Hollanda'da mukim şirketlerin subtance konusu açısından bazı gereksinimleri yerine getirmeleri beklenmektedir. Hollanda'da yürürlükte olan mevzuata göre, holding şirketleri açısından substance gereklilikleri aşağıda özetlenmektedir;

- Holding şirket bünyesinde karar verme mekanizmalarına dâhil olan ve yasal olarak atanmış direktörlerin (yönetim kurulu üyelerinin) en az yarısının Hollanda'da mukim olması,
- Söz konusu direktörlerin görevlerini yerine getirecek profesyonel yetkinliğinin olması,
- Holding şirketin fonksiyonlarını yerine getirebilecek kalifiye personelinin bulunması,
- Holding şirket yönetim kurulu kararlarının şirketin mukim olduğu ülke olan Hollanda'da alınması,
- Holding şirketin önemli banka hesaplarının Hollanda'da olması,
- Yasal defterlerin (muhasebe kayıtları vb.) Hollanda'da tutulması,
- Holding şirketin maaş/ücret giderlerinin yıllık en az 100 Bin Euro olması,
- Holding şirketin Hollanda'da gerçek bir ofisinin olması, ofiste işlerin gerçekleştirilebilmesi için ofis ekipmanlarının olması ve söz konusu şirkete ilişkin işlerin/işlemlerin bu ofiste gerçekleştirilmesi.

Dolayısıyla, Hollanda'da holding şirketi bulunan Türk gruplarına vergisel riskler ile karşılaşmamaları için substance gerekliliklerini yerine getirmek amacıyla adım atmalarını tavsiye etmekteyiz.

III. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANÇLARI VE STOPAJ VERGİSİ RİSKİ

Yapılan son yasal düzenlemeler ile Hollanda, 2019 ve sonraki yıllarda "Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Avrupa Birliği (AB) Direktifi (European Union Anti-Tax Avoidance Directive-ATAD1)" ile düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum (Controlled Foreign Company-CFC) kazançlarına ilişkin kuralları uygulayacaktır.

Buna göre, kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkede herhangi bir gelir/kurumlar vergisi uygulanmıyorsa veya bu oran % 9'dan daha düşük ise ya da kontrol edilen yabancı kurumun bulunduğu ülke Avrupa Birliği tarafından ilan edilen listede yer alıyorsa kontrol edilen kurum kazançlarına ilişkin mevzuat uygulanacaktır. Diğer taraftan, kontrol edilen yabancı bir kurum;

- Gelirinin %70 veya daha fazlası pasif gelir dışındaki diğer gelirden oluşuyorsa veya
- Finansal kuruluş olarak nitelendiriliyorsa veya
- Gerçek bir ekonomik faaliyet (meaningful economic activity) yürütüyorsa

Hollanda vergi kanunlarına göre kontrol edilen yabancı kurum olarak kabul edilmeyecektir.

2019 mali yılı için geçerli olan ilk liste 31 Aralık 2018 tarihinde Hollanda tarafından yayınlanmıştır. Listede Anguilla, Bahama Adaları, Bahreyn, Belize, Bermuda, İngiliz Virgin Adaları, Guernsey, Man Adası, Jersey, Cayman Adaları, Turks ve Caicos Adaları, Kuveyt, Katar, Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri yer almaktadır. Aşağıdaki ülkeler de Avrupa Birliği tarafından işbirliğinde bulunmayan ülkeler listesine dâhil edilmiştir:

- Amerikan Samoası,
- Amerikan Virjin Adaları,
- Guam,
- Samoa ve
- Trinidad ve Tobago.

Ayrıca, yukarıda bahsi geçen listede yer alan ülkelere yapılan royalti ve faiz ödemeleri için 2021 yılı itibariyle %20 ,5 stopaj vergisi uygulanmaya başlanması beklenmektedir. Kara listede yer alan ülkelerde mukim ve pasif gelirleri ağırlıkta olan şirketleri bulunan çok uluslu Türk şirket gruplarının Hollanda'da bu şirketlerin kazançlarından dolayı vergi ödemeleri söz konusu olabilir. Ayrıca, detayları takip eden bölümde açıklandığı üzere kara listede yer alan ülkelerin taraf olduğu işlemlere ilişkin Hollanda tarafından özelge verilmeyecektir.

IV. ULUSLARARASI KONULARI İÇEREN ÖZELGELERİN VERİLMESİNE İLİŞKİN GETİRİLEN YENİ ÖLÇÜTLER

Hollanda Maliye Bakanlığı tarafından Temsilciler Meclisine sunulan ve 1 Temmuz 2019 tarihi itibariyle yürürlüğe girmesi beklenen yeni özelge sistemine ilişkin resmi yazıda temel olarak şeffaflık sağlama, merkezileştirme ve substance zorunluluklarına ilişkin ölçütler üzerinde durulmuştur. Söz konusu yeni ölçütler aşağıda özetlenmiştir.

1 GENEL OLARAK ŞİRKETLER AÇISINDAN ÇALIŞANLAR DAHİL YETERLİ DÜZEYDE FONKSİYON, RİSK VE VARLIKLARA SAHİP OLMAYI İFADE ETMEKTEDİR.

A. Şeffaflık Sağlama

Yeni düzenlemeyle uluslararası (cross-border) konuları içeren özelgelere ilişkin aşağıda belirtilen yeni şeffaflık ölçütleri getirilmiştir:

- Özelgelerin anonim hale getirilmiş özetleri kamuya açık hale getirilecektir,
- Verilen özelgelere ilişkin yıllık rapor yayınlanacaktır,
- Bağımsız uzmanlar tarafından yapılan araştırmaların daha önce verilen tüm özelgeleri de kapsamasına izin verilecektir.

Hollanda Maliye Bakanlığı tarafından yeni dönemde verilecek özelgelerin özetlerinde şirketlerin isimleri olmasa da bazı özel bilgilere ulaşılabilmenin mümkün olduğunu dikkate aldığımızda, ilgili şirketler açısından bu durumun diğer ülkeler tarafından incelenme dahil potansiyel bir risk yaratacağını düşünmekteyiz.

Ancak, Hollanda Maliye Bakanı halka açık bilginin önemli hale gelmesi nedeniyle Belçika gibi ülkelerdeki benzer uygulamalarda görüldüğü üzere vergi mükelleflerinin ticari sırları ile ilgili gizliliğinin ihlal edilmeyeceğine vurgu yapmıştır.

B. Merkezileştirme

Düzenli bir şekilde özelge verebilmek ve konuya ilişkin koordinasyonu sağlamak amacıyla uluslararası konuları içeren özelgeler Türkiye'dekine benzer şekilde yeni kurulacak bir merkezi komite ("College International Fiscale Zekerheid") tarafından hazırlanacak ve/veya onaylanacaktır.

Bu komitenin kurulması ile birlikte özelge süreçlerindeki kalitenin artması beklenmektedir. Ancak, komitenin potansiyel iş yükünü düşündüğümüzde özelgeleri ele alma ve sonuçlandırma sürelerinin uzayacağını düşünmekteyiz.

B. Substance Zorunluluğu

Hollanda Hükümeti vergiden kaçınma (tax avoidance) ile mücadele kapsamında Hollanda'da sınırlı substance'ı bulunan çok uluslu şirketlere verilen özelgelere ilişkin yeni adımlar atmaktadır. Bu kapsamda, uluslararası konuları içeren özelgelere ilişkin aşağıda belirtilen yeni substance ölçütleri getirilmesi beklenmektedir:

- Şirketler/ticari işlemler açısından "ekonomik bağ (economic nexus)" gerekliliği aranacaktır,
- Uluslararası yapıların amacı ciddi bir şekilde gözden geçirilecektir. Yapının temel amacının uluslararası veya Hollanda düzeyinde vergi tasarrufu olduğunun tespit edildiği durumlarda idare tarafından özelge verilmeyecektir,
- AB'nin ve Hollanda'nın kara listesinde veya vergi cennetlerinde yer alan ülkelerdeki şirketleri/ işlemleri içeren özelgeler onaylanmayacaktır,
- Özelgeler maksimum 5 yıl geçerli olacaktır. İstisnai durumlarda bu süre 10 yıla kadar uzatılabilecektir,
- Özelgelere ilişkin standart bir format kullanılacaktır.

Yukarıdaki konuları yakından incelendiğimizde, özellikle "Ekonomik Bağ Kuralı"nın yoruma açık olduğu sonucuna varmaktayız. Bu kapsamda, ticari işlemler/şirketler arasında ekonomik bağ olup olmadığına ilişkin görüşlerin farklılık göstereceği kanaatindeyiz.

Ayrıca, kara listede yer alan ülkelerde yasalara uygun olarak ticaret gerçekleştiren şirketlerin bu kuraldan olumsuz etkileneceğini düşünmekteyiz.

V. DEĞERLENDİRME VE GÖRÜŞLERİMİZ

Hollanda, getirdiği yeni substance gereklilikleri sonucunda Hollanda iç mevzuatı ya da Hollanda tarafından imzalanmış vergi anlaşmalarınca sunulan vergisel avantajlardan yararlanmanın ve uluslararası konularda özelge almanın koşullarını zorlaştırmaktadır. Bu da göstermektedir ki, substance yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi durumunda Hollanda'nın taraf olduğu vergi anlaşmaları tarafından sağlanan avantajlı vergi oranlarından yararlanmak ve uluslararası konular ile ilgili özelge almak gibi imkanlardan faydalanmak mümkün olamayabilir.

Söz konusu gelişmeler Hollanda'da şirketleri bulunan çok uluslu Türk şirket gruplarını doğal olarak yakından ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, çok uluslu Türk şirket gruplarının vergisel risklerini bertaraf etmek ve yeni substance gerekliliklerini karşılamak için önlem alması doğru bir adım olacaktır.

Buna ek olarak, özellikle uluslararası konularda yeni özelge almak isteyen veya mevcut özelgelerini yenilemek isteyen Türk şirket gruplarının Hollanda'da yeni substance koşulları yürürlüğe girmeden Hollanda vergi idaresine özelge için başvuru yapmalarının yerinde olacağını düşünmekteyiz.

Mehmet Topal
Vergi Danışmanı
mehmet.topal@centrumdenetim.com

ASGARİ ÜCRET DESTEĞİ

I. GİRİŞ

Bilindiği üzere, 7103 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa eklenen geçici 75. madde çerçevesinde, 2016 ve 2017 yılları ile 2018 Ocak-Eylül dönemlerinde asgari ücret desteği uygulanmıştı.

30.01.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7162 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik çerçevesinde, 5510 sayılı Kanunun Geçici 78. maddesine eklenen bent hükmüyle asgari ücret desteği uygulamasına 2019 yılı süresince devam edilmesi sağlanmıştır.

Asgari ücret desteği ile işverenler üzerindeki yükü azaltmak amaçlanmakta olup bu çalışmada, 2019 yılında uygulanacak asgari ücret desteğine ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

II. ASGARİ ÜCRET DESTEĞİ KAPSAMINA GİREN GÜN SAYISININ BELİRLENMESİ

2019 yılında asgari ücret desteğinden faydalanılacak olan aydaki gün sayısının belirlenmesi için, 2018 yılına ilişkin aynı ayda prime esas günlük kazancı 102 TL (bu tutar, toplu iş sözleşmesine tabi özel sektör işverenlerine ait işyerleri için 203 TL olarak esas alınacaktır.) ve altında bildirilen sigortalıların gün sayısı bulunacaktır.

2019 yılında tescil edilen işyerleri ile 2019 yılından önce tescil edilen fakat 2018 yılında bildirim yapılmayan işyerlerinin önceki yılın aynı ayına ilişkin bildirgenin bulunmayacağından, ilgili belge türlerinden bildirilen tüm sigortalıların prim ödeme gün sayıları dikkate alınarak hesaplama yapılacaktır. Buna göre, 2019 yılında tescil edilen işyerlerinde prime esas kazanç alt sınırı ve üst sınırları (85,28 TL – 639,60 TL) arasında bildirilen tüm sigortalıların prim ödeme gün sayıları hesaplamada esas alınacaktır.

III. ASGARİ ÜCRET DESTEĞİ UYGULAMASINDA DESTEK TUTARININ BELİRLENMESİ

2019 yılında uygulanacak asgari ücret desteği, işyerlerinin 2018 yılı Ocak - Kasım dönemlerinde çalıştırdığı uzun vadeli sigorta kollarında tabi sigortalıların sayısına bağlı değişmektedir. Aşağıdaki tabloda uzun vadeli sigortalı sayısına göre sağlanacak destek tutarı aylık ve günlük bazda gösterilmiştir;

2018/Ocak - 2018/Kasım Dönemindeki Ortalama Uzun Vadeli Sigortalı Sayısı	Aylık Destek (TL)	Günlük Destek (TL)
1-499	150,00	5,00
500 ve üzeri	100,80	3,36

Uygulamadan faydalanılabilmesi için, 2019 yılındaki işçi sayısının, 2018 Ocak – Kasım dönemlerindeki ortalama işçi sayısından düşük olmaması gerekmektedir. Ayrıca işyerleri 2018 yılı boyunca uzun vadeli sigorta kollarından en az işçi bildirdiği aydaki çalışan sayısının altına düşerse, asgari ücret desteğinden yararlanamayacaktır.

Diğer yandan 2019 yılından önce ve 2019 yılında tescil edilen işyerleri için teşvik uygulamasında farklılık bulunmaktadır. Buna göre, uygulanacak destek tutarı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

İşyeri Tescil Tarihi	Asgari Ücret Desteğinde Esas Alınacak Sigorta Primine Esas Kazanç Tutarı
31.12.2018 ve öncesi	2019 yılında dikkate alınacak tutar, 2018 yılının aynı ayında prime esas günlük kazancı brüt 102,00-TL ve altında bildirilen prim gün sayısı kadardır.
01.01.2019 ve sonrası	Prime esas günlük kazanç alt ve üst limitlerinden (85,28 TL – 639,60 TL) bildirilen uzun vadeli sigortalıların toplam prim gün sayısı kadardır.

IV. LİNYİT VE KÖMÜR MADENLERİNE YÖNELİK ÖZELLİKLİ DURUM

Ücretleri asgari ücretin iki katından az olamayacağı belirlenen "Linyit" ve "Taşkömürü" çıkarılan işyerlerinde yer altında çalışan sigortalılar için asgari ücret desteği daha yüksek olacaktır. Ancak destek tutarının hesaplanmasında, 2018 yılı ilgili ayındaki toplam prim ödeme gün sayısının yarısını geçemeyecektir.

"Linyit" ve "Taşkömürü" çıkarılan işyerleri için ve toplu iş sözleşmesi yapılan işyerleri içinde 2019 yılından önce veya sonra tescil edilmiş olmasına göre destek tutarı farklılık göstermektedir. Buna göre, uygulanacak destek tutarı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

İşyeri Tescil Tarihi	Asgari Ücret Desteğinde Esas Alınacak Sigorta Primine Esas Kazanç Tutarı
31.12.2018 ve öncesi	2019 yılında dikkate alınacak tutar, 2018 yılının aynı ayında prime esas günlük kazancı brüt 271,00-TL ve altında bildirilen prim gün sayısını kadardır.
01.01.2019 ve sonrası	Prime esas günlük kazanç alt ve üst limitlerinden (85,28 TL – 639,60 TL) bildirilen uzun vadeli sigortalıların toplam prim gün sayısı

V. ASGARİ ÜCRET DESTEĞİNDEN FAYDALANMAK İÇİN ARANAN DİĞER ŞARTLAR

Yukarıda sayılan şartların yanı sıra aşağıda yazılı hallerin gerçekleşmesi durumunda, işverenler asgari ücret desteğinden mahrum kalacaktır:

Diğer yandan asgari ücret desteğinin diğer teşviklerle birlikte alınması mümkündür. Ayrıca asgari ücret desteği için Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) herhangi bir başvuru gerekmemektedir. İşlemler SGK tarafından sistem üzerinden gerçekleştirilmekte ve hesaplanan destek tutarı, bankada ödeme esnasında toplam tahakkuk tutarından düşülmektedir.

31.12.2018 tarihi ve öncesinde tescil	01.01.2019 tarihi ve sonrasında tescil
2019 yılına ait aylık prim ve hizmet belgelerini veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin yasal süresi içerisinde verilmiş olması	2019 yılına ait aylık prim ve hizmet belgelerini veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin yasal süresi içerisinde verilmiş olması
Hazine katkısından yararlanmak amacıyla şirketler arasında istihdamın kaydırılması, şahıs işletmelerinde işletme sahipliğinin değiştirilmesi gibi muvazaalı işlem tesis edilmemesi	Hazine katkısından yararlanmak amacıyla şirketler arasında istihdamın kaydırılması, şahıs işletmelerinde işletme sahipliğinin değiştirilmesi gibi muvazaalı işlem tesis edilmemesi
Ocak/2019 – Aralık/2019 dönemlerinde bildirilen sigortalı sayısının Ocak/2018 – Kasım/2018 dönemlerinde bildirilen en düşük sigortalı sayısından az olmaması	Cari dönem primlerinin yasal süresi içerisinde ödenmiş olması
2019 yılı için çalıştırılan kişilerin sigorta primine esas kazançlarını tam olarak bildirilmesi	2019 yılı için çalıştırılan kişilerin sigorta primine esas kazançlarını tam olarak bildirilmesi
	Kuruma borcunun bulunmaması veya taksitlendirilmiş olması

Yiğit Kerimoğlu
Vergi Danışmanı
yigit.kerimoglu@centrumdenetim.com

HASILAT ESASLI VERGİLENDİRME KDV UYGULAMASI

I. GİRİŞ

Mali mevzuatımızda yapılan önemli değişikliklerden bir tanesi de 2018 yılında gündeme getirilen hasılat esaslı vergilendirme konusudur. 7104 Sayılı Kanun ile 3065 Sayılı KDV Kanununun 38. maddesinde değişiklik yapılmış ve hasılat esaslı vergilendirme konusu yasal mevzuata taşınmıştır. KDV'de hasılat esaslı vergileme halihazırda İngiltere'de ve Güney Kore'de uygulanan düz oranlı (Flat Rate) KDV rejimi olarak isimlendirilmektedir. KDV mevzuatımıza getiriliş amacı, belirlenmiş mükellef grupları için indirim KDV tutarı dikkate alınmaksızın KDV dahil toplam hasılata sabit bir oran uygulamak suretiyle daha kolay bir vergi hesaplama yöntemine geçilmesi dolayısıyla bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması olarak açıklanmaktadır.

Normal olarak, katma değer vergisi mükellefleri yapmış oldukları vergiye tabi işlemler çerçevesinde KDV tahsil etmekte, bu KDV'den kendi mal alışları ya da hizmet alışları sırasında yüklendikleri KDV'yi indirmekte, aradaki pozitif fark ödenecek KDV olmaktadır. Eğer bir pozitif fark ortaya çıkmazsa, indirim hakkı sonraki dönemlere devretmektedir. Hasılat esaslı vergilemede, bazı mükellef grupları için bu sistemden vazgeçilmektedir.

II. YASAL DÜZENLEME

Mali mevzuatımızda yapılan önemli değişikliklerden bir tanesi de 2018 yılında gündeme getirilen hasılat esaslı vergilendirme konusudur. 7104 Sayılı Kanun ile 3065 Sayılı KDV Kanununun 38. maddesinde değişiklik yapılmış ve hasılat esaslı vergilendirme konusu yasal mevzuata taşınmıştır. KDV'de hasılat esaslı vergileme halihazırda İngiltere'de ve Güney Kore'de uygulanan düz oranlı (Flat Rate) KDV rejimi olarak isimlendirilmektedir. KDV mevzuatımıza getiriliş amacı, belirlenmiş mükellef grupları için indirim KDV tutarı dikkate alınmaksızın KDV dahil toplam hasılata sabit bir oran uygulamak suretiyle daha kolay bir vergi hesaplama yöntemine geçilmesi dolayısıyla bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması olarak açıklanmaktadır.

Normal olarak, katma değer vergisi mükellefleri yapmış oldukları vergiye tabi işlemler çerçevesinde KDV tahsil etmekte, bu KDV'den kendi mal alışları ya da hizmet alışları sırasında yüklendikleri KDV'yi indirmekte, aradaki pozitif fark ödenecek KDV olmaktadır. Eğer bir pozitif fark ortaya çıkmazsa, indirim hakkı sonraki dönemlere devretmektedir. Hasılat esaslı vergilemede, bazı mükellef grupları için bu sistemden vazgeçilmektedir.

- Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları uygulayabilecek,
- Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamayacaktır.
- Cumhurbaşkanı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir,

şeklinde özetlenebilir.

III. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRMEDEN KİMLER YARARLANABİLİR

7 Şubat 2019 tarihli ve 30679 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "718 sayılı Hasılat Esaslı Vergilendirme Usulü Uygulanacak Sektör ve Vergi Oranı Hakkındaki Cumhurbaşkanı Kararı" ile hasılat esaslı vergilendirme yöntemini seçebilecek mükellefler ve uygulayacakları vergi oranı belirlenmiştir.

Buna göre,

- 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmeleri (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç),
- Münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücü dahil en az 18 oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerinde hasılat esaslı vergilendirme usulünü seçebileceklerdir.

Söz konusu mükelleflerin hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı ise %1,5 olarak belirlenmiştir.

Mükelleflerin bu kapsamda vergilendirilebilmeleri için münhasıran yukarıda tanımlanan faaliyetle iştigal etmeleri gerekmektedir. Bu faaliyetlerin yanında, kapsama girmeyen başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamayacaklardır.

Bu müessesenin uygulanabilmesi için belirlenmiş mükelleflerin hasılat esasını tercih etmeleri de gerekmektedir. Ancak geçişin ihtiyari olduğu hasılat esasında, sisteme girişten itibaren en az iki yıl kalma zorunluluğu bulunmaktadır.

IV. HASILAT ESASLI VERGİLENDİRMENİN İŞLEYİŞİ

Öncelikle hasılat esaslı vergilendirmenin defter tutma, belge düzenleme ve alma gibi yükümlülüklerde bir değişiklik getirmediğini belirtmemiz gerekir. Hasılat esasında KDV mükellefi satışları üzerinden işlemin tabi olduğu oranda KDV'yi hesaplayacak ve belge düzenleyecektir.

Bu sistemde, KDV dahil toplam hasılata Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran ile çarpmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek ödenecektir. Diğer taraftan, hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini gelir olarak dikkate alacaklardır.

Diğer bir ifadeyle, muhasebe kayıtlarında, "191. İndirilecek KDV" hesabı çalıştırılmayacak ayrıca katma değer vergisi dâhil bedel üzerinden Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için be-

lirlenen oran ile çarpmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek ödenecektir.

Konuyu şöyle bir örnek ile açıklamak mümkündür:

Toplu taşıma faaliyeti yürüten bir mükellefin yapmış olduğu toplam 100.000 TL tutarındaki toplu taşıma hizmeti için 18.000 TL KDV hesaplamıştır. Mükellef bu dönemde akaryakıt, tamir bakım vb. için 60.000 TL harcamış ve 10.000 TL KDV ödemiştir.

Bu durumda, mükellefin gerçek usulde vergilendirilmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı 18.000-10.000 = 8.000 TL olarak hesaplanacaktır.

Bu mükellefin hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi halinde ödemesi gereken KDV tutarı ilgili sektör için % 1,5 oran uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Buna göre mükellefin ödemesi gereken KDV tutarı (100.000+18.000) x%1,5 = 1.770 TL olacaktır.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçmesi nedeniyle mükellefin ilgili dönem için kazancının tespitinde 100.000 - 60.000= 40.000 TL yerine, (100.000 + 18.000) – (60.000 + 10.000 + 1.770) = 46.230 TL olacaktır.

V. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Hasılat esaslı vergilendirme sistemi, belirli sektör ve küçük ölçekli işletmelerde kayıt dışılığı, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını azaltmayı hedeflemektedir Her ne kadar kapsamı dar olsa da hasılat esaslı vergilendirme ile daha kolay bir vergi hesaplama yöntemi dolayısıyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması noktasında olumlu olduğu kanaatindeyiz.

Diğer taraftan hasılat esaslı vergilendirme usulü vergilemede hasılatı temel aldığı için yeterli denetim ve mükellefi uyuma yönlendirici mekanizmaların çalıştırılmaması durumunda kendisinden beklenen yararlar sınırlı olabilir. Çapraz kontrollerle kolay bir şekilde izlenebileceği sektörler için daha iyi sonuçlar verebileceği düşüncesindeyiz.

Esin Karakelle
Vergi Danışmanı
esin.karakelle@centrumdenetim.com

KONKORDATO VE ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI UYGULAMASI

I. GİRİŞ

Bilindiği üzere, 7101 sayılı Kanun'la "iflas ertelenmesi" müessesesi bütünüyle yürürlükten kaldırılmış ve bunun yerine borçlunun alacaklılar ile bir müzakere sonrasında anlaşmaları ve yapılan anlaşmanın mahkeme tarafından tasdik edilmesi esasına dayanan "konkordato" müessesesinin daha etkin şekilde kullanılmasına yönelik kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Konkordato, bir borçlunun, ticari durumunun sarsılmış olması sebebiyle, alacaklılarının belli bir çoğunluğu ile yaptığı ve ticaret mahkemesinin tasdiki ile gerçekleşen bir anlaşmadır. Bu anlaşma çerçevesinde, alacaklılar, borçluya karşı olan alacaklarının bir kısmından feragat ederler ve/veya alacaklarını belli bir plana göre almaları konusunda anlaşırlar.

Öte yandan VUK'un 323. maddesinin uygulamasında, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olan;

- Dava veya icra safhasındaki alacaklar,
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar

Şüpheli alacak sayılmakta ve bu şartları haiz alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Bu çalışma, konkordato sürecini oluşturan aşamalarda, VUK'un 323. maddesi çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı uygulamasını açıklamak amacıyla hazırlanmıştır.

II. GEÇİCİ MÜHLET KARARI VERİLMESİNİN SONUÇLARI

Konkordato uygulamasının başlangıç aşaması geçici mühlet kararının verilmesidir. 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanununun 286. maddesinde belirtilen belgelerin eksiksiz şekilde tamamlanmasından sonra geçici mühlet kararı verilir. Anılan Kanunun 287. maddesi uyarınca konkordato kurumunda geçici mühlet süresi üç aydır. Bu süre dolmadan önce yapılacak talep üzerine geçici mühlet mahkemece en fazla iki ay daha uzatabilecektir.

İcra ve İflas Kanunu uygulamasında, geçici mühlet kararı verilmesi ile borçlu aleyhine hiçbir takip yapılamamakta, evvelce başlamış takipler durmakta ve ihtiyatî tedbir ve ihtiyatî haciz kararları uygulanamamaktadır. Hakkında geçici mühlet kararı verilen borçludan olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına ilişkin esaslar aşağıda açıklanmıştır.

A. Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmiş Alacaklar:

Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş alacaklar için VUK'un 323'üncü maddesi kapsamında karşılık ayrılmış ise mahkeme tarafından geçici mühlet kararı verilmesi, alacağın şüpheli olma durumunda herhangi bir değişiklik meydana getirmediğinden, daha önce ayrılan karşılığa ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

B. Geçici Mühlet Kararından Önce Dava veya İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar:

İcra ve İflas Kanununun 288'inci maddesi uyarınca, geçici mühlet kararı kesin mühletin hukuki sonuçlarını doğurmakta olduğundan ve geçici mühlet kararı ile birlikte takip yapılması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş alacaklar için geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.

C. Geçici Mühletin Kaldırılarak Konkordato Talebinin Reddedilmesi:

İcra ve İflas Kanununun 287 ve 288'inci maddeleri uyarınca, geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin karar verilmiş olması durumunda;

- Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmaması,
- Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise, ayrılmış olan karşılıkların geçici mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi (karşılığın iptal edilmesiyle gelir hesabına alınması)

gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu tabiidir.

III. KESİN MÜHLET KARARI VERİLMESİ VE KESİN MÜHLET SÜRECİNDE ŞÜPHELİ ALACAKLAR UYGULAMASI

İcra ve İflas Kanununun 289'uncu maddesi uyarınca, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğunun anlaşılması durumunda geçici mühlet verilmiş olan borçluya 1 senelik kesin mühlet verilmektedir.

Kesin mühletin erken son bulmasını gerektiren haller, Kanunun 291 ve 292'nci maddelerinde yapılan değişiklerle düzenlenmiştir. Buna göre;

- Konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin, kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleştiğinin mahkemeye bildirilmesi üzerine mahkeme resen, kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin

reddine karar verecektir.

- İflâsa tabi borçlu bakımından, kesin mühletin verilmesinden sonra aşağıdaki durumların gerçekleşmesi hâlinde, mahkeme, kesin mühleti kaldırarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflâsına resen karar verecektir:
  - Borçlunun malvarlığının korunması için iflâsın açılması gerekiyorsa,
  - Konkordatonun başarıya ulaşamayacağı anlaşılıyorsa,
  - Borçlu, mühlet süresince belirlenen yasaklara veya komiserin talimatlarına uymazsa,
  - Borca batık olduğu anlaşılan bir sermaye şirketi veya kooperatif, konkordato talebinden feragat ederse.
- İflâsa tabi olmayan borçlu bakımından ise konkordatonun başarıya ulaşamayacağının anlaşılması ya da borçlunun mühlet süresince belirlenen yasaklara ve komiserin talimatlarına uymaması durumlarının kesin mühletin verilmesinden sonra gerçekleşmesi durumunda, mahkeme kesin mühleti kaldırarak konkordato talebinin reddine resen karar verecektir.

A. Kesin Mühlet Kararı Verilmesi Aşamasında Şüpheli Alacak Uygulaması:

Borçluya kesin mühlet verilmesi aşamasında, konkordatonun başarıya ulaşmasının mümkün olduğu kabul edilmekle birlikte, bu süreçte de alacaklılar tarafından dava veya icra süreçleri yürütülemediğinden daha önce ayrılmış olan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

VUK uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağına dikkat edilmelidir.

B. Borçlunun Mali Durumunun Düzelmesi Halinde Kesin Mühlet Kararının Kaldırılması Aşamasında Şüpheli Alacak Uygulaması:

İcra ve İflas Kanununun 291'inci maddesi uyarınca, konkordato talebi ile amaçlanan iyileşmenin kesin mühletin sona ermesinden önce gerçekleşmesi nedeniyle konkordato talebinin reddine karar verilmesi halinde;

- Geçici mühlet kararından önce dava veya icra safhasına intikal etmiş olması nedeniyle karşılık ayrılan alacaklar için herhangi bir düzeltme yapılmaması,
- Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi

gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu tabiidir.

C. Kesin Mühlet İçinde Konkordatonun Reddi ve İflasın Açılması Aşamasında Şüpheli Alacak Uygulaması:

İcra ve İflas Kanununun 292'nci maddesinde, iflâsa tabi borçlu bakımından, kesin mühletin verilmesinden sonra ilgili maddede belirtilen şartların gerçekleşmesi hâlinde mahkeme tarafından kesin mühletin kaldırılarak konkordato talebinin reddine ve borçlunun iflâsına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda ilgili mevzuatına uygun olarak iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüpheli olma hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Konkordato projesi, konkordato uygulamasında borçlunun; borçlarını alacaklılara hangi vade ve ortamda ödeyeceğini, borçlunun bu süreç için uygulayacağı projeyi, faaliyete devam edebilmek, borçlarını ödeyebilmek için atacağı adımları ve benzeri plan ve bilgilendirmeleri içerir. Konkordato projesinin kabulü ya da reddi durumlarında, tatbik edilecek vergi uygulamaları aşağıda açıklanmıştır.

A. Konkordato Projesinin Tasdik Edilmesinin Vergisel Sonuçları:

İcra ve İflas Kanununun 306'ncı maddesi uyarınca, konkordatonun tasdiki kararında alacaklıların hangi ölçüde alacaklarından vazgeçtiği ve borçlunun borçlarını hangi takvim çerçevesinde ödeyeceğinin belirtilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, alacakların borçlu lehine vazgeçilen kısmı, değersiz alacak niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle VUK'un 322'nci maddesi hükmüne uygun olarak yok edilecektir.

IV. KONKORDATO PROJESİNİN TASDİK EDİLMESİ VEYA REDDEDİLMESİ DURUMU

Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibariyle yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

B. Konkordato Projesinin Reddedilmesinin Vergisel Sonuçları:

İcra ve İflas Kanununun 308'inci maddesi uyarınca, konkordatonun tasdik edilmemesi durumunda; mahkemenin konkordato talebinin reddine karar vermesi, bu kararın ilân edilerek ilgili yerlere bildirilmesi ile borçlunun iflâsa tabi şahıslardan olması ve doğrudan doğruya iflâs sebeplerinden birinin mevcut olması hâlinde, borçlunun iflâsına resen karar verilmesi öngörülmüş olup, bu durumda da kesin mühlet içinde konkordatonun reddi ve iflasın açılması durumunda yapılacak olanlar uygulamaya konulacaktır.

Buna göre, ilgili mevzuatına uygun olarak iflas masasına kaydedilen alacaklarda şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

V. DİĞER HUSUSLAR

VUK'un 323'üncü maddesinde şüpheli alacak uygulaması, alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine özgülenmiş olması nedeniyle, bu mahiyette olmayan alacaklar için şüpheli alacak uygulamasına gidilemeyecektir.

Diğer yandan teminatlı alacaklarda şüpheli alacak karşılığı, teminattan geri kalan kısma inhisar ettiği için, konkordato uygulamasında da şüpheli alacak karşılığı ancak teminatı aşan kısım için uygulanacaktır.

VUK uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için ilgili dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Muaccel hale gelmediği için dava veya icra safhasına intikal ettirilmemiş olan alacaklardan, vadesi geçici ve kesin mühlet sürelerine rastlayanlar, vadenin dolduğu hesap döneminde şüpheli alacak uygulamasına konu edilebilecektir.

Sanem Perçin
Vergi Danışmanı
sanem.percin@centrumdenetim.com

KUR FARKININ VERGİLENDİRİLMESİ

I. GİRİŞ

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin fatura tarihinden sonraki bir tarihte tahsil edilmesi durumunda kur farkı ortaya çıkmaktadır. Bu kur farkının satıcı lehine oluşması durumunda satıcı tarafından alıcıya kur farkı faturası düzenlenecek midir? Konuyla ilgili açık bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, konu uzun yıllar boyunca uygulayıcılar arasında tartışılmış ve yargı merciinin idari düzenlemeyi iptaline varacak düzeye taşınmıştır. Nihayetinde, yapılan yasal düzenleme ile tereddütlerin sonuna gelinmiştir.

Bu çalışmada, kur farklarının vergilendirilmesi konusunda yaşanılan tartışmalara ve konuyla ilgili Danıştay kararına yer verilecek ve yapılan yasal düzenlemenin getirdikleri anlatılmaya çalışılacaktır.

II. KUR FARKLARINDA KDV KONUSUNUN GELİŞİMİNE KISA BİR BAKIŞ

A. Genel Tebliğdeki Düzenleme

Maliye İdaresi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlıklı, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunu hükme bağlayan 24/c maddesinde bulunan "gibi" ibaresinin kur farklarını da kapsadığı görüşünde olduğunu 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde ifade etmiştir. Anılan Tebliğin ilgili bölümünde;

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek 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.

Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz."

açıklamaları yer almaktadır.

B. Danıştayın İptal Kararı

Söz konusu Tebliğ'in iptali için açılan davada Danıştay 4. Dairesi 18 Mayıs 2017 tarihli ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı Kararı ile iptal isteminin reddi yönünde karar vermiştir. Daha sonra, düzenlemenin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen Danıştay 4. Dairesi Kararı davacı tarafından temyize götürülmüştür. Akabinde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun temyiz istemini değerlendirerek vermiş olduğu 13 Aralık 2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı Kararı'nda;

- Teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel kavramının kanunda açıkça tanımlandıktan sonra, bedel kapsamında kabul edilmeyen; ancak matraha dahil edilmesi gereken gelir unsurlarının sayıldığı Kanunun 24'üncü maddesinin (c) fıkrasında kur farkına yer verilmediği,
- Maddede yer alan "gibi" ifadesi, maddede sayılan matraha dahil unsurlara nitelik olarak benzeyen diğer gelirleri kapsaması amacıyla kullanıldığından, kur farkının, bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin ortaya konulması gerektiği,
- Dövizli işlemler sonrasında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan kişi tarafından her zaman ilave bir bedel elde edilmesi mümkün olmadığından ve döviz kurunun düşmesi halinde alıcı lehine bir durum oluştuğundan kur farkının, niteliği itibarıyla maddede sayılan diğer gelir unsurlarından farklılık arz ettiği,
- Kanun'un 24'üncü maddesinde yer alan "gibi" ifadesinden yola çıkılarak kur farkının vade farkı mahiyetinde olduğu kabul edilmek suretiyle katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi, hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik ilkesiyle bağdaşmadığı gibi dava konusu Tebliğ ile katma değer vergisi matrahına ilişkin hükümlerin yorum yoluyla genişletilmesi, vergilendirmenin temel öğelerinin kanunla belirlenmesi gerekliliğini de kapsayan verginin kanuniliği ilkesine de aykırılık oluşturduğu,
- Bu durumda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi de dikkate alındığında, mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile gerçekleşen vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilerek, bu yolla bulunan tutar katma değer vergisinin matrahını oluşturacak olup bedelin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle zaman içinde oluşabilecek kur farklarının matraha ilave edilmesinin mümkün olmadığı,
- Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde, ithalatta verginin matrahına dahil olan unsurlar arasında kur farkı açıkça sayılmasına rağmen 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar arasında kur farkına yer verilmemiş olması da Kanun koyucunun, ithalat dışındaki işlemlerde kur farkının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini amaçlamadığını gösterdiği,

gerekçeleri ile temyiz istemini kabul ederek, Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, 18.5.2017 gün ve E:2014/4834, K:2017/4605 sayılı Kararı'nın bozulmasına karar vermiştir. Diğer bir ifadeyle, temyiz istemini değerlendiren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise E:2017/548,

K:2017/606 sayılı Karar'ında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/c maddesinde belirtilen "gibi" ifadesinin kur farklarını kapsamadığını belirtmiştir.

C. Yasal Düzenleme

18 Ocak 2019 tarihli ve 30659 sayılı Resmi Gazete'de "7161 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un yayımlanmasıyla kur farkı KDV matrahına dahil unsurlar arasına eklenmiştir. Yaşanılan tereddütlerin giderilmesi amacıyla, bu Kanunun 18'inci maddesiyle, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlıklı 24'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine "fiyat farkı," ibaresinden sonra gelmek üzere "kur farkı," ibaresi eklenmiştir ve anılan bendin metni, "Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler" haline gelmiştir.

Yapılan değişiklik ile bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkının, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi tereddütsüz hale gelmiştir.

III. SONUÇ

7161 sayılı Kanun'un ile kur farklarının Katma Değer Vergisi Kanunu 24'üncü maddesinin (c) bendine eklenerek yasallaştırılması ile uzun zaman boyunca devam eden tartışmalar nihayetlenmiş ve sorun çözümlenmiştir. Diğer yandan yasal düzenlemede yapılan bu değişiklik, zımnen değişiklik öncesinde kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı anlamını taşımaktadır. Şu halde, önceki dönemlerde kur farklarına ilişkin olarak ödenen katma değer vergilerinin iadesinin talebi gündeme gelebilecektir. Ancak vergi idaresinin konuya olumlu yaklaşmayacağı açıktır.

Muharrem Meydan
KDV İade Uzman Yardımcısı
muharrem.meydan@centrumdenetim.com

SOSYAL AMAÇ TAŞIYAN İSTİSNALAR VE BU İSTİSNALAR NEDENİYLE YÜKLENİLEN VERGİLERİN İNDİRİMİ

I. GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere, kamu kurum ve kuruluşların çeşitli kurumları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri ve kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi sosyal amaçlı istisnalar sınıfındadır.

Katma değer vergisi uygulamasında istisna, verginin konusuna girmekle birlikte, bazı teslim ve hizmet işlemlerinin çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle, kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Bu istisnalar, tam istisnalar ve kısmı istisnalar olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Tanımlamadaki bu farklılık, işlemin (teslim veya hizmet) KDV'den müstesna olması halinde, bu işlemle ilgili olarak işlemde bulunan tarafından yüklenilmiş olan KDV'nin indirilip indirilmemesi; indirimle yüklenilen KDV'nin giderilememesi durumunda, işlemin yapıldığı ay itibariyle mükellefe iade edilip edilmemesi hususuna ilişkindir.

Bu çalışmada, KDV Kanunun 17/2 maddesinin (a) ve (b) bentlerinde düzenlenmiş olan ve sosyal amaç taşıyan istisnalar açıklanacak olup bu istisnalara ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirimi hususu değerlendirilecektir.

II. BELLİ KURUM VE KURULUŞLARIN KANUNDA SAYILAN İŞLERİ YAPMAK VEYA YÖNETMEK SURETİYLE İFA ETTİKLERİ TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA

KDV Kanunun 17'nci maddenin 2/a bendine göre, bu maddenin 1 nolu bendinde sayılan;

- Genel veya katma bütçeli daire,
- İl özel idaresi,
- Belediye, köy veya bunların teşkil ettikleri birlik,
- Üniversite,
- Döner sermayeli kuruluş,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşu,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu,
- Siyasi parti,
- Sendika,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandığı,
- Kamu menfaatine yararlı dernek,
- Tarımsal amaçlı kooperatif veya
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıf

statüsündeki kurum ve kuruluşların;

- Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, senatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zoloji bahçeleri parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar ile
- Öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri

işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amacına uygun teslim ve hizmet ifaları KDV'den müstesnadır.

İstisnadan sadece sayılan kurum ve kuruluşlarının belirtilen faaliyetlerine uygulanacaktır. Söz konusu faaliyetlerin özel hastane veya tıp merkezleri tarafından yerine getirilmesi vergiye tabidir. Ayrıca, bu faaliyetlerin bir bedel karşılığında yapılması ve hizmet bedellerinin döner sermaye işletmesi tarafından tahsil edilmesi istisna uygulamasına engel değildir. Tedavide kullanılan ilaçların, aynı kurum ve kuruluşlar tarafından verilmesi şartıyla vergiye tabi değildir. Ancak, bu faaliyetlerin sürdürülmesi için satın alınan mal ve hizmetler istisna kapsamında değildir.

Dikkat edilirse, düzenlemede KDV'den müstesna olarak teslim veya hizmette bulunabilecek işletme türleri tek tek sayılarak yorum yoluyla işletme türünün genişletilmesine imkan verilmemiştir. Uygulanmada dikkat edebilecek en önemli unsur, işlemlerin yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların "kuruluşların amacına uygun" olması şartıdır. Dolayısıyla istisna uygulamasına konu edilen işlemlerin ticari veya mesleki faaliyet çerçevesinde gerçekleştirildiği gerekçesi ile tenkide maruz kalması ihtimali bulunmaktadır.

Örneğin kamuya yararlı vakıf niteliğinde olan Türkiye Aile Planlaması Vakfı tarafından işletilen tıp merkezi ve diyabet merkezi, hastane sayılmadığı gerekçesiyle bu istisna kapsamında görülmemiştir (1.9.2004 tarih ve 5317-1971 sayılı Özelge). Diğer bir Özelgede de bir derneğin iktisadi işletmesi olan hastanenin işletilmesi kapsamında verilen sağlık hizmetlerinin 17/2-a maddesi kapsamında KDV'den müstesna olduğu, fakat aynı derneğin ücret karşılığı verdiği ilk yardım kurslarının bu istisna kapsamına girmediği belirtilmiştir (Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2010 tarih ve 58 sayılı Özelgesi). Bu nedenle tereddüt oluştuğu takdirde, İdareye sorulmasında ve Özelge alınmasında veya benzer mahiyette Özelge bulunup bulunmadığının araştırılmasında yarar bulunmaktadır.

III. KANUNLARIN GÖSTERDİĞİ GEREK ÜZERİNE BEDELSİZ OLARAK YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER

Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler 17'nci maddenin 2/b bendinde 3297 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle istisna kapsamına alınmıştır. Buna göre, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin istisnanın uygulanabilmesi için temel koşul, teslim ve hizmetin bedelsiz olmasıdır. Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler muhatabına bakılmaksızın istisna kapsamındadır. Ayrıca istisna uygulamasında işlemin sosyal amaç taşıyıp taşımadığına bakılmayacaktır.

Herhangi bir Kanun, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde gerçekleştirilen bir malın teslimi veya hizmetin ifasının bedelsiz olarak yapılmasını emrediyorsa, KDV Kanunun uyarınca verginin doğmasına ve bedel belirlenmediği için emsal bedel çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmesine karşın anılan madde hükmünce istisna uygulamasına konu olacaktır.

Hukuk sistemimizde bedelsiz olarak yapılması öngörülen hizmetlere şu örnekler verilebilir:

- 1136 sayılı Avukatlık Kanunun 178. maddesi gereğince adli müzaheret büroları, yoksul ve aciz kişilerin işlerini ücretsiz olarak takip etmek üzere, avukatları görevli kılabilmektedir. Yoksul ve aciz kişilerin savunma hakkının korunması için ilgili mahkeme tarafından adli müzaheret bürosundan avukat gönderilmesi istenir ve görevlendirilen avukata vekâlet ücreti ödenmez. Dolayısıyla, yasal düzenleme gereği bedelsiz olarak verilen avukatlık hizmeti için katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak Ceza Mahkemeleri Usulü Kanunun 146. maddesi uyarınca barolar tarafından görevlendirilen avukatlar, ücretlerini ilgili Baro Başkanlığından aldıkları için, söz konusu işlem bu kapsamda değildir.
- 625 sayılı Özel Okullar Kanununa, 3035 sayılı Kanunla eklenen Ek 4. maddesi gereğince, Milli Eğitim Bakanlığı, özel okul sahiplerini toplam öğrenci sayısının belli bir yüzdesi kadar öğrenciyi burslu (bedelsiz) okutmaya mecbur tutmaktadır. Dolayısıyla bu hizmet için de KDV istisnası gündeme gelecektir.
- Özel Hastaneler Tüzüğünün 34'üncü maddesinde özel hastanelerin en az bir yatak olmak üzere, yatakların % 5'inin parasız hastalara ayrılacağı hükme bağlanmış olup bu kapsamda bedelsiz olarak yapılan sağlık hizmetleri KDV'den müstesnadır. Nitekim bu durum İstanbul Defterdarlığı'nın 2.7.2002 tarih ve 3662 sayılı Özelgesinde de belirtilmiştir.

Konuya ilişkin örnekleri çoğaltmak mümkündür. Gerçekten de Devlet Demiryollarının, ilgili Kanun gereği ücret almadan taşıdığı yolculara verdiği taşıma hizmeti veya PTT kurumunun yine Kanun gereği olarak belli kişilere bedelsiz olarak sağladığı hizmetler de istisna uygulamasına verilecek örneklerdendir.

IV. BELLİ KURUM VE KURULUŞLARA YAPILAN BEDELSİZ TESLİM VE HİZMETLERDE İSTİSNA

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler, sendikalar, Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler, Cumhurbaşkanınca (Bakanlar Kurulunca) vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bedelsiz mal teslimleri ve hizmetler katma değer vergisine tabi değildir.

İstisnanın uygulanabilmesi için, mal teslimi veya hizmetin belirtilen kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılması ve sosyal amaç taşıması, diğer bir ifade ile toplumun menfaatine olması gerekir. Ayrıca bu işlemlere yönelik istisna uygulamasında, bir üst sınır öngörülmemiştir. Bu kapsamdaki istisnadan faydalanabilmek için;

- Bağışın Kanun maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Teslim veya hizmetlerin bedelsiz olması gerekmektedir.

Örneğin, bir anonim şirket tarafından belediyeye ait hastaneye bağışlanan ambulans vergiye tabii değildir. Ancak, aynı ambulansın belediye hastanesine satılması halinde, bu teslim katma değer vergisine tabii tutulacaktır. Ayrıca, anonim şirketin bir özel hastaneye ambulans bağışlaması vergiye tabii olacaktır.

Diğer taraftan yapılan bağışın ilgili kurum ve kuruluş tarafından nasıl ve hangi amaçla kullanılacağının önemi yoktur. Özetle, bir gerçek veya tüzel kişi tarafından inşa ettirilen okulların ilgili Milli Eğitim Müdürlüklerine bağışlanması katma değer vergisinden istisnadır. Ancak, katma değer vergisinden istisna edilen bu okullarda eğitim faaliyetlerinin sürdürülmesi için satın alınan mal ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

V. ÖZEL OKULLAR VE ÜNİVERSİTELER TARAFINDAN BEDELSIZ OLARAK VERİLEN EĞİTİM VE ÖĞRETİM HİZMETLERİ İLE ÖĞRENCİ YURTLARI TARAFINDAN BEDELSİZ OLARAK VERİLEN YURT HİZMETLERİNDE İSTİSNA

Bilindiği üzere, eğitim kurumlarında verilen eğitim ve öğrenim hizmetlerinin bir kısmının bedelsiz olarak yapılması ilgili Kanunlarda düzenlenmiştir. Buna göre;

- 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu,
- 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu,
- Anılan Kanunlara göre, üniversite ve yüksekokullarda ise %50'sini

geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu düzenlemede yer alan "ilgili dönemdeki kapasiteleri" ibaresinden, öğrenci yurtlarına Milli Eğitim Bakanlığı (veya ilgili Valilik) tarafından verilen yurt açma izin belgesinde (tadil ve değişiklik hallerinde yeni belgede) gösterilen kapasitenin anlaşılması gerekmektedir.

VI. VI.FAKIRLERE YARDIM AMACIYLA GIDA BANKACILIĞI FAALIYETINDE BULUNAN DERNEK VE VAKIFLARA BAĞIŞLANAN BAZI MALLARIN TESLIMINDE İSTISNA

KDV Kanununun 17/2-b maddesinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Anılan KDV istisnası uygulamasında aşağıdaki açıklamalara göre hareket edilir;

- Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi yardımlarının yukarıda belirtilen madde kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.
- Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir.
- Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli VUK'un 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile

belgelendirilecek, ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur.

- Bağışlanan mala ilişkin bilgileri içeren fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç yazılacaktır.

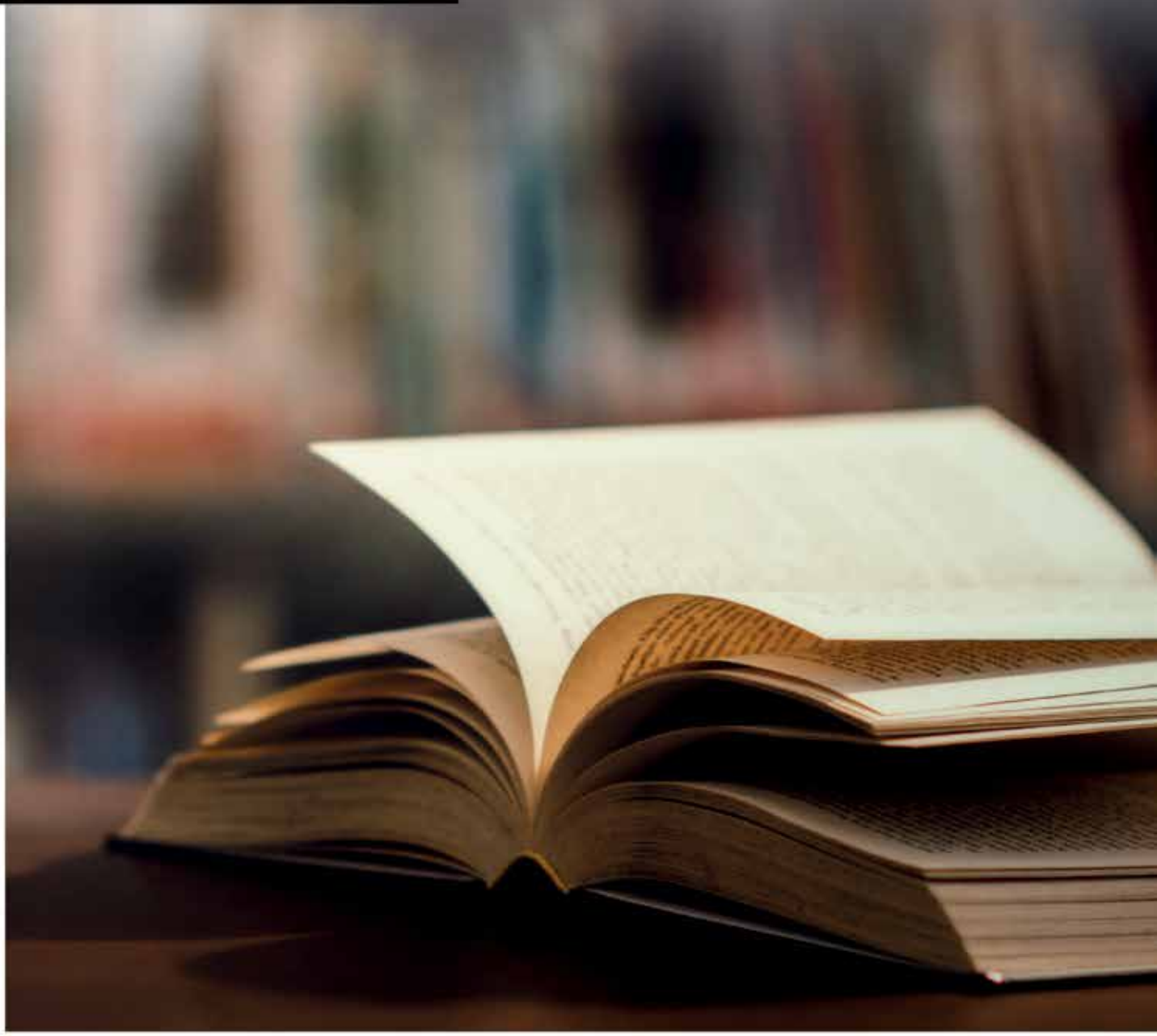
VII. YÜKLENİLEN VERGİLERİN İNDİRİLMESİ VE İADESİ

Yukarıda açıklanan sosyal amaçlı istisnalar kapsamında yapılan teslim ve hizmetlere yönelik yüklenilen katma değer vergisinin indirilmesi ve/veya iade edilmesi hususunda kısmı istisna ve tam istisna uygulamalarının dışında yeni bir düzenleme yapılmıştır.

KDV Kanunu'nun (30/1-a) maddesine göre, 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, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir. Ancak anılan kanun maddesine 7104 sayılı Kanun ile eklenen ve 1.1.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe giren parantez içi hüküm ile, anılan Kanunun 17/2 maddesinin (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler bu uygulamanın dışında bırakılmıştır.

Böylelikle, önceki bölümlerde açıklanan sosyal amaçlı istisnalar kapsamında katma değer vergisinden istisna edilen işlemler için yüklenilen (bu işlemlerle ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan) verginin indirim konusu yapılması mümkün hale gelmiştir. Ancak, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi mükelleflere iade edilmeyecektir. Bu bakımdan uygulama, kısmi istisna ile tam istisna arasında bir yerdedir.

Soru Cevap



Soru

Cevap

SORU

Yurt dışından mal ithal etmek üzere bir firma ile anlaştık. Anlaşmamız gereği, malları karşı tarafın deposundan teslim alacağız. Malların elleçleme giderleri ile limana kadar getirilmesine ilişkin nakliye ve sigorta giderlerine yönelik KDV stopajı yapmamız ve sorumlu sıfatıyla beyan etmemiz gerekir mi?

Yurt dışında alınacak elleçleme, nakliye ve sigorta gibi hizmetlerin, yurt dışında sunulmasının yanında bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılması nedeniyle katma değer vergisinin konusuna girdiği ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 9/1. maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla stopaja konu edilmesi gerektiği; dolayısıyla 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödeneceği tabidir.

Diğer yandan KDV Kanunun 21/1 maddesinde, ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymetin (gümrük kıymeti) ithalatta katma değer vergisi matrahının unsurlarından biri olduğu belirlenmiştir.

Gümrük kıymeti, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 24. maddesinde eşyanın satış bedeli olarak tanımlanmıştır. Satış bedeli ise, Türkiye'ye ihraç amacıyla yapılan satışta fiilen ödenen veya ödenecek fiyat olarak ifade edilmiştir. Anılan Kanunun 27. maddesinde gümrük kıymeti belirlenirken ithal eşyasına fiilen ödenen veya ödenecek fiyatına yapılacak ilaveler belirlenmiş olup buna göre, ithal eşyası için Türkiye'deki giriş liman veya yerine kadar yapılan nakliye ve sigorta giderleri ile eşyanın giriş liman veya yerine kadar nakliyesi ile ilgili olarak yapılan yükleme ve elleçleme giderlerinin gümrük kıymetine dahil edileceği belirlenmiştir.

Bu durumda, gümrük bedeline girecek hizmetler dolayısıyla doğan katma değer vergisi beyanı ve ödemesinin 2 No.lu KDV Beyannamesi ile Vergi Dairesi'ne mi yoksa ithalatın yapıldığı Gümrük İdaresi'ne mi yapılacağı konusunda tereddütler ortaya çıkmaktadır.
Esasen bu tereddütlerin nedeni, yukarıda açıklanan yasal düzenlemelerin gereği olarak aynı matrah üzerinden iki farklı usulde ve iki farklı kamu idaresi tarafından vergi ödenmesinin talep edilmesidir. Gümrük Vergisi Kanunu hükümlerince belirlenen gümrük kıymetinin aynı zamanda ithalatta katma değer vergisinin matrahını oluşturan unsurlardan biri olması nedeniyle bu tür sorunlarla karşılaşılmaktadır.

Benzer sorunla royalti ödemelerinde de karşılaşılmaktadır. Zira ithalattan önce royalti bedellerinin ödenmesi durumunda, bu ödemeler, hem de gümrük kıymetine girerek ithalattaki KDV'nin matrahına girmekte hem de Türkiye'de faydalanılan bir hizmet sunumu söz konusu olduğu için sorumlu sıfatıyla stopaja tabi tutulması gerekmektedir.

Konuya ilişkin olarak 28.06.2014 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 2 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği'nde (Gümrük Kıymeti) gümrük idaresinin açıklamalarına yer verilmiştir. Buna göre, royalti ödemelerine ilişkin katma değer vergisi, 2 No.lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine ödenmiş ise gümrük idaresi ikinci kez katma değer vergisini talep etmeyecektir.

Ancak her ne kadar ikinci kez katma değer vergisinin talep edilmeyeceği düzenlenmiş olsa da gümrük idaresine ödenmesi gereken verginin vergi dairesine ödendiği gerekçesi ile her bir gümrük beyanı için 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında usulsüzlük cezası tatbik edilmektedir. Bu durum ithalat işlemleri yoğun olan şirketlerde ciddi bir maliyet kalemi yaratacağı açıktır.

Sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığına sorulan soruya verilen cevapta (17.02.2016 tarihli B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.1-13147 sayılı Özelge), royalti bedeline ilişkin katma değer vergisinin gümrük idaresine ödenmesi (beyan edilmesi) halinde, 2 No. lu KDV beyannamesi ile sorumluluk kapsamında beyan edilecek tutarın, gümrük idaresine beyan edilerek ödenen tutar düşüldükten sonra kalan tutar olacağı belirtilmiştir.

Kanaatimizce, Gümrük İdaresi ile Gelir İdaresi'nin royalti konusuna ilişkin görüşlerinin yurt dışında temin edilen elleçleme ve navlun hizmetleri için de uygulanması mümkündür. Zira vergileme açısından (KDV yönünden) söz konusu hizmetlerle royalti bedellerinin bir farkı bulunmamaktadır.

Buna göre, yurt dışından alınan elleçleme, navlun gibi hizmetlerin gümrük kıymetine dahil edilmesi durumunda, gümrük idaresine ödenen katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan tutar sorumluluk kapsamında 2 nolu KDV Beyannamesi ile beyana konu edilecektir.

Öte yandan söz konusu hizmetin ticari faaliyet kapsamında bir hizmet olması bakımından kurum stopajına konu edilmeyeceği dikkatlerden kaçmamalıdır.

SORU

Müşterimizle yaptığımız sözleşmeye istinaden hizmet sunmadan ve hiç bedel tahsil etmeden önce faturaları düzenledik ve ilgili olduğu dönemde de beyannameye dahil ettik. Ayrıca kurum matrahına eklemek suretiyle beyanını sağladık. Ancak sonrasında çeşitli nedenlerle sözleşme iptal edildi, fakat dönem geçtiği için söz konusu faturaları iptal edemedik. Karşı taraftan iade faturası düzenlemesini talep etmemize karşın, bizim düzenlediğimiz faturaları kayıtlara almadıkları ve indirime konu etmedikleri gerekçesiyle talebimizi kabul etmediler. Bu durumda söz konusu faturaya ilişkin tutarın tahsiline imkan kalmadığından değersiz alacak olarak kaydedilmek suretiyle ya da başka suretle gider yazılması mümkün müdür? Ayrıca KDV'si ilgili yapılması gereken nedir?

Müşterimizle yaptığımız sözleşmeye istinaden hizmet sunmadan ve hiç bedel tahsil etmeden önce faturaları düzenledik ve ilgili olduğu dönemde de beyannameye dahil ettik. Ayrıca kurum matrahına eklemek suretiyle beyanını sağladık. Ancak sonrasında çeşitli nedenlerle sözleşme iptal edildi, fakat dönem geçtiği için söz konusu faturaları iptal edemedik. Karşı taraftan iade faturası düzenlemesini talep etmemize karşın, bizim düzenlediğimiz faturaları kayıtlara almadıkları ve indirime konu etmedikleri gerekçesiyle talebimizi kabul etmediler. Bu durumda söz konusu faturaya ilişkin tutarın tahsiline imkan kalmadığından değersiz alacak olarak kaydedilmek suretiyle ya da başka suretle gider yazılması mümkün müdür? Ayrıca KDV'si ilgili yapılması gereken nedir?

Cevap:

Ticari yaşamda fatura, genel itibariyle mal teslim edildikten veya hizmet gerçekleştirildikten sonra tanzim edilmektedir. Ancak bazı hallerde alınan avans mukabilinde müşterinin isteği üzerine avans makbuzu yerine fatura düzenlendiği görülmektedir. Özellikle kamu kurumlarının bütçe ödeneklerini sene sonuna doğru iptal edilmemek üzere erken faturalandırma talebinde bulunmaları nedeniyle teslim ve hizmet öncesi fatura düzenlendiği gözlemlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde faturanın tanımı yapılmış olup, 232. maddesinde ise fatura vermek ve almak zorunda olanlar belirtilmiştir. Aynı kanunun 231. maddesinde, faturanın mal teslimi ve hizmet ifası tarihinden itibaren azami 7 gün içinde düzenlenmiş olması gerektiği; aksi takdirde hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Keza e-fatura uygulamalarının açıklandığı 397 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de süreler yönünden Vergi Usul Kanunu hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Yani e-fatura düzenlenmesi için farklı bir süre belirlenmemiş olup 7 günlük süre uygulamasının geçerli olduğu açıklanmıştır.

Bu yönüyle, VUK'da faturanın mal teslimi veya hizmet teslimi yapılmadan önce düzenlenmesini engelleyici mahiyette bir düzenleme bulunmamaktadır. Sonraki bölümde genişçe açıklandığı üzere, faturanın düzenlenmesiyle birlikte katma değer vergisi doğacağından teslim veya hizmet öncesi vergi yükümlülüğü doğmaması bakımından faturanın bu aşamada düzenlenmemesi tercih edilmektedir.

Gelir/Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirme

Faturanın teslim ve hizmetten önce düzenlenmesi durumunda, ilgili gelirin hangi döneme ilişkin olacağı hususunda net bir belirleme olmadığından uygulayıcılar arasında tereddüt oluşmaktadır. Mali idare konuyla ilgili soruya verdiği cevapta, teslim ve hizmetten önce düzenlenen faturaya ilişkin gelirin söz konusu teslimin yapıldığı veya hizmetin sunulduğu dönemin geliri olacağını belirtmiştir (19.01.2012 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.10-173 sayılı Özelge). Bu yorumun temel gerekçesi muhtemelen mal teslimi veya hizmet ifasından önce düzenlenen faturanın Borçlar Kanunu'na göre "alacak hakkı" doğurmayacak olmasıdır. Nitekim teslim ve hizmet olmaksızın ödeme söz konusu olursa bu ödeme de sebepsiz zenginleşme kapsamında geri iade edilecektir.

Bu çerçevede, fatura düzenlediğiniz dönemde ilgili tutarın pasif karakterli bir hesapta mukayyet değerde kaydederek tutulması ve malın teslim edildiği / hizmetin verildiği dönemde gelir yazılması gerekmekteydi. Teslim ve hizmetin gerçekleşmemesi durumunda ise ters muhasebe kaydıyla söz konusu pasif hesap kapatılabilecekti.

Ancak söz konusu tutarın fatura düzenlendiği dönemde gelir yazıldığı ve söz konusu hesap döneminin kapandığı görülmektedir. Dolayısıyla, fazladan gelir kaydedilmesi uygulaması söz konusudur.

Değersiz alacak uygulaması, VUK'un 322. maddesinde hükme bağlanmış olup tahsiline imkan kalmayan alacakların, durumun kanaat verici bir vesikayla belgelendirilmesi kaydıyla giderleştirilmesine imkan tanınmasıdır. Ancak ortada tahsil imkanını kaybetmiş bir alacak yoktur. Dolayısıyla, değersiz alacak uygulaması kapsamında ilgili tutarların gider olarak kaydedilmesi mümkün değildir.

Buna göre, önceki dönemlerde yersiz yere gelir olarak dikkate alınan tutarların ilgili dönemde gider kaydetmek suretiyle gelirlerden çıkarılması mümkün iken dönemin kapanması nedeniyle içinde bulunulan dönemde dönemsellik ilkesi gereği bu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmak suretiyle kayıtlardan çıkarılması gerekecektir.

Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme

KDV Kanununun 10/b maddesi uyarınca, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarlar için vergi doğmuş olacaktır. Bu durumda, söz konusu faturada katma değer vergisinin ilgili olduğu orana göre hesaplanarak gösterilmesi ve dönem beyannamesine dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir. Dikkat edileceği üzere, gelir/kurumlar vergisinin aksine katma değer vergisinde faturanın düzenlenmesinin sonuçları net olarak belirlenmiş ve teslim ya da hizmet olmasa da verginin doğacağı hükme bağlanmıştır.

Sözleşmeden geri dönülmesi sonrası teslim veya hizmetten vazgeçilmesi nedeniyle düzenlenmiş faturadaki matrah için "matrahın değişmesi" durumu söz konusudur. Bu konu KDV Kanununun 35. maddesinde "Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi" başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltecektir.

Buna göre, sözleşmenin tarafı olan firma tarafından faturada gösterilen katma değer vergisi tutarının indirime konu edilmediğinin tevsik edilmesi kaydıyla sözleşmenin tamamen iptal edildiği dönemde beyanname üzerinde düzeltme yapılabilecektir.

Ancak karşı tarafın indirime konu etmediği tevsik edilemiyorsa düzeltme işlemi vergi dairesi tarafından kabul edilmeyecektir. Bu durumda, ilgili faturadaki KDV tutarının gider olarak kaydedilmesi; ancak yukarıda açıklanan nedenle gelir/kurumlar vergisi yönünden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekecektir.

"Denetimde Çıtayı Yükseltiyoruz"

CENTRUM
Vergi•Hukuk•Denetim•Danışmanlık

Work hard,
play harder
INDUSTRIAL DIGITAL
UPGRADE

CENTRUM

CENTRUM

Vergi Port
powered by CENTRUM
www.vergiport.com

CENTRUMDENETIM
Yeminli Mali Müşavirlik ve Danışmanlık A.Ş.
www.centrumdetim.com

CENTRUMDANIŞMANLIK
Uluslararası Danışmanlık ve Transfer Fiyatlandırması Hizmetleri
www.centrumdanismanlik.com.tr