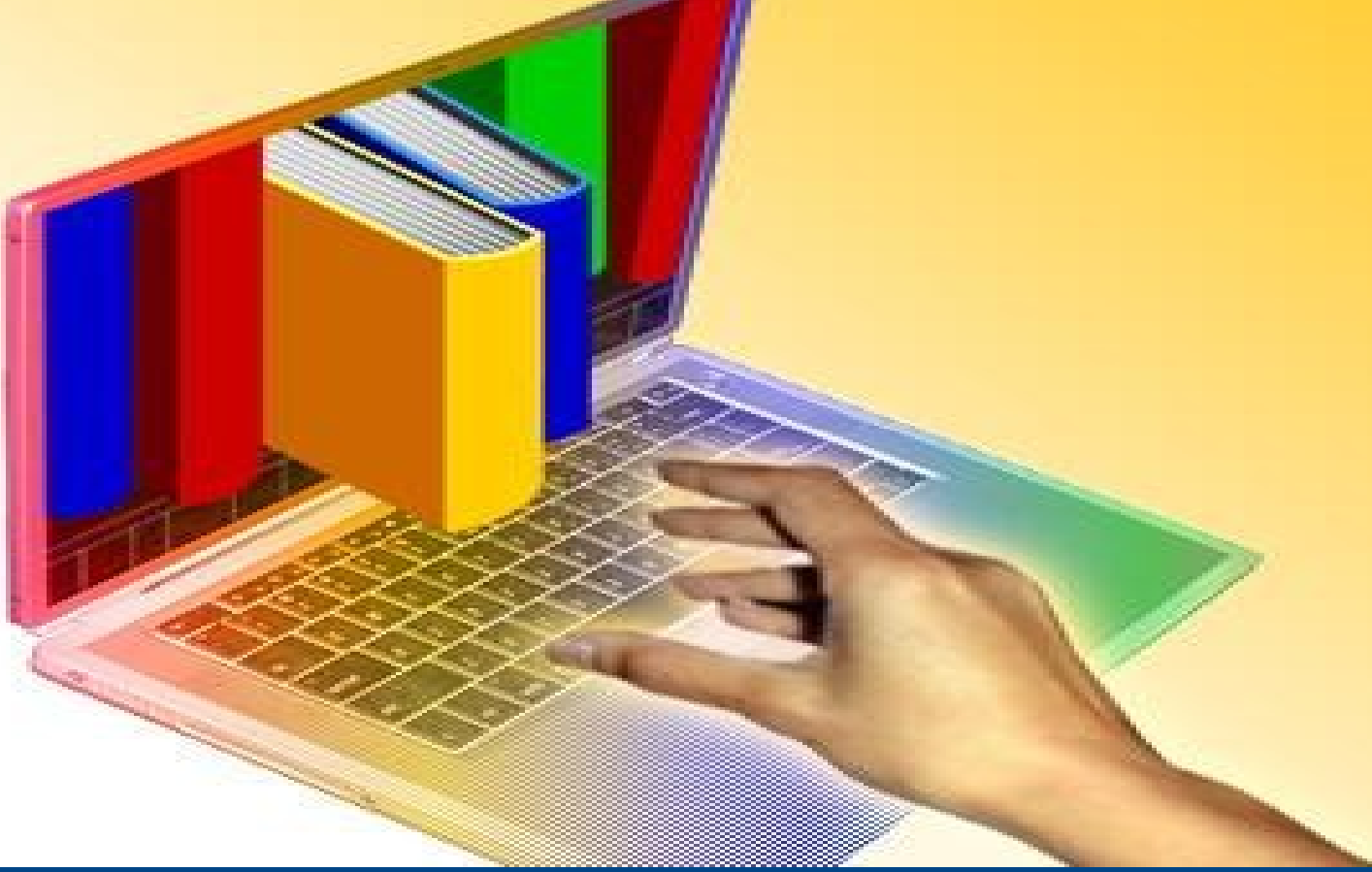


UZMAN GÖRÜŞÜ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını



- İMALATTA KULLANILAN MALLARDA ÖTV'NİN TECİL VE TERKİNİ
- OECD'NİN GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERE DESTEK ÇALIŞMALARI: GLOBAL İLİŞKİLER PROGRAMI
- ÇALINAN VEYA ZAYİ OLAN MALLARDA VERGİ UYGULAMASI
- KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU
- DAMLAMA VE YAĞMURLAMA SULAMADA KDV ORAN UYGULAMASI
- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

HAZİRAN 2011 / SAYI 18

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umut Serhat İdman

Cem Arslan

Altan Yılmaz

Nuray Serdaroğlu Erbil

Ramazan Biçer

Ferit Öz

Osman Kırbaş

Editör

Ramazan Biçer

rbicer@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3233

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

EDİTÖR'den _____ 1

Ramazan BİÇER

İMALATTA KULLANILAN MALLARDA ÖTV'NİN
TECİL VE TERKİNİ _____ 3

Ersin SAKLAR

OECD'NİN GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERE
DESTEK ÇALIŞMALARI: GLOBAL İLİŞKİLER
PROGRAMI _____ 10

E. Başak OKUYUCU

ÇALINAN VEYA ZAYİ OLAN MALLARDA
VERGİ UYGULAMASI _____ 14

Cem ARSLAN

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KDV
KARŞISINDAKİ
DURUMU _____ 23

Ferit ÖZ

DAMLAMA VE YAĞMURLAMA SULAMADA
KDV ORAN
UYGULAMASI _____ 30

Mustafa ERSAN

İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ
UYGULAMASI _____ 34

Osman KIRBAŞ

EDİTÖRDEN

Mali dünyanın en yeni yayınlarından biri olan Uzman Görüş dergisinin her sayısında birbirinden ilgi çekici konulara değinmeye devam ediyoruz.

Aylık olarak vergisel hususlardaki gelişmeleri tarafsız bir bakış açısıyla okuduğunuz Uzman Görüş dergisi önemli bir kitle tarafından takip ediliyor.

Bu sayımızda da daha önce hiç yazılmamış konuları ele alıyor ve mükelleflerin görüş bulmakta zorlandığı sorunlu alanları bilgi birikimimizle aydınlatıyoruz.

Uzman Görüş, gündemi yakından izleyerek oluşturduğu makalelerini, seviyeli bir yayın anlayışı ile okuyucularına ulaştırıyor.

Ayrıca Devlet Gelir Uzmanı unvanına sahip yazarlarımızın kaleme aldıkları yazılar, beğeniyle izleniyor.

Bu anlamdaki misyonumuzun dünya standartlarında kabul edilen bir dergiyi yayına hazırlamak olduğunu bir kez daha hatırlatır, Temmuz sayımızda görüşmek dileğiyle saygılarımızı sunarız.

Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı



İMALATTA KULLANILAN MALLARDA ÖTV'NİN TECİL VE TERKİNİ

Ersin SAKLAR

Gelir İdaresi Başkanlığı ÖTVŞube Müdürü

Özet

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa[1] ekli (I) sayılı listede çoğunluğu petrol ürünlerinden oluşan enerji ürünleri yer almaktadır. Bu mallar söz konusu listede (A) ve (B) olmak üzere iki ayrı cetvelde tasnif edilmiştir. (B) cetvelinde yer alan akaryakıt harici petrol ürünleri piyasada solvent diye adlandırılan mallar ile baz yağlar, madeni yağlar, yağlama müstahzarı, tiner, gazyağı gibi mallardan oluşmaktadır. Bu ürünler sanayi üretiminde kullanılan mallar olmakla birlikte aynı zamanda yasal olmayan şekilde (A) cetvelinde yer alan akaryakıtlarla karıştırılarak veya akaryakıt yerine kullanımı mümkün olan ürünlerdir. Söz konusu mallar yasadışı kullanımlarını engellemek amacıyla ÖTV kapsamına alınmışlardır. Ancak bu ürünleri imalat sürecinde girdi olarak kullanan sanayicilerin üretim maliyetlerini azaltmak için de ÖTV Kanununun 8/1. maddesinde düzenlenen ve sanayicileri teşvik eden tecil-terkin uygulaması mevcuttur. Bu uygulama sayesinde gerek sanayicilerin çok düşük ÖTV ödemeleri sağlanmakta ve üretim maliyetleri azaltılarak sanayi ürünleri üretimi teşvik edilmekte gerekse söz konusu malların yasadışı kullanımlarının engellenmesi amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler

ÖTV, imalat, tecil, teminat, terkin

Giriş

Petrol ürünleri ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede (A) ve (B) olmak üzere iki ayrı cetvelde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan gümrük tarife istatistik pozisyonu (G.T.İ.P.) numaraları itibarıyla tasnif edilmiş ve bu malların ithalatçıları veya imalatçıları tarafından teslimleri bir defaya mahsus olmak üzere

ÖTV'ye tabi tutulmuştur. Petrol ürünlerinin ithali aşamasında vergiyi doğuran olay meydana gelmemekle birlikte söz konusu Kanunun 16/4. maddesi çerçevesinde bu malların ithali sırasında ödenecek ÖTV'ye karşılık olmak üzere teminat alınmaktadır.

ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) Cetvelinde piyasada akaryakıt olarak kullanılan benzin, motorin, biodizel, fuel-oil gibi ürünler ile doğalgaz ve L.P.G. (Sıvılaştırılmış Petrol Gazı) yer almaktadır. (B) Cetvelinde yer alan mallar ise genelde sanayiciler tarafından üretimlerinde girdi olarak kullanılan solvent türleri, baz yağ, madeni yağ, yağlama müstahzarı (sentetik madeni yağ), tiner, gazyağı gibi akaryakıt harici petrol ürünlerini kapsamaktadır.

Akaryakıt harici petrol ürünlerinin, yasadışı olarak akaryakıtlara karıştırılmasını veya akaryakıt yerine kullanılmasını engellemek amacıyla ÖTV kapsamına alındığı bilinmektedir. Bu durum nedeniyle sanayicileri teşvik için gerek ÖTV Kanunu gerekse bu Kanunun 12. maddesindeki yetkiye istinaden çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) ile indirimli vergi uygulamaları getirilmiştir.

Bu makalenin konusunu, ÖTV Kanununun 8/1. maddesinde düzenlenen ve imalatla girdi olarak kullanılan mallarda uygulanan tecil-terkin uygulamasına yönelik açıklamalar oluşturmaktadır.

1. İMALATTA KULLANILAN MALLARA YÖNELİK TECİL-TERKİN DÜZENLEMESİ

ÖTV Kanununun 8/1. maddesiyle düzenlenmiştir. Bu uygulamadan, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki akaryakıt harici petrol ürünlerini imalatlarında hammadde ya da yarı mamul olarak kullanarak bu liste dışındaki malları üreten sanayi sicil belgeli imalatçıları yararlanmaktadır. Akaryakıt

harici petrol ürünleri kullanılarak üretilen (I) sayılı liste dışındaki mallara boya, transformatör, mürekkep, lastik, plastik, kauçuk, bitkisel yağlar gibi mallar örnek olarak verilebilir.

Söz konusu maddede belirtilen tecil-terkin uygulamasına ilişkin usul ve esaslara yönelik açıklamalar 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin[2] (9.1.) bölümü (2, 3, 5, 12, 14 ve 15 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile değişik) ile 19 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (3.)[3] bölümünde yer almaktadır.

Verginin önce tecil edilip daha sonra terkin edilmesi yöntemiyle uygulanan bu işlemde, yurt içinden satın alınan malların vergisinin tecil tarihini, ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içerisinde üretimde kullanımı zorunludur. Bu kullanım, kullanımın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar YMM üretim tasdik raporu ile tevsik edilmelidir. Uygulamanın usul ve esaslarına uyulmaması halinde, tecil edilen vergi gecikme zammıyla (mücbir sebep halinde tecil faiziyle) sanayiciden tahsil edilmektedir.

1.1. Düzenlemenin Amacı

Düzenleme ile akaryakıt harici petrol ürünlerini sanayide kullanacak olan imalatçılara daha düşük vergi uygulamak suretiyle ek bir vergi yükü getirilmemesi sağlanmakta ve sanayi ürünleri üretimini dolayısıyla sanayicileri teşvik amaçlanmaktadır.



1.2. İmalatta Kullanım

ÖTV Kanununun 8/1. maddesinin gerekçesinde ve 07.07.2006 tarihli ve ÖTV-1/2006-2 sayılı 3 Sıra No.lu ÖTV Sirkülerinde, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanılması halinde tecil-terkin

uygulanmasından yararlanılabileceği açıklanmıştır. Söz konusu sirkülerde girdi olarak kullanılan malların sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılabilir olmasının da imalatla kullanım olarak değerlendirildiği görülmektedir. Buna göre madde metnindeki “imalatta kullanım” ibaresini, üretilen malın bünyesine girmek olarak kabul etmek gerekmektedir.

Diğer yandan temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen malın bünyesine girmeyen yardımcı madde veya sarf malzemesi kullanımları, tecil-terkin uygulamasında “imalatta kullanım” olarak kabul edilmemektedir.

Örneğin bitkisel yağ sanayicilerinin yağ imal ederken imalatlarında girdi olarak kullanılan hekzan solventi için, bu solvent sonradan imal edilen yağdan ayrıştırılabilir olması nedeniyle tecil-terkin uygulamasından yararlanılması mümkündür. Ancak üretim yapan makinelerde yardımcı malzeme kapsamında makine yağlayıcısı olarak kullanılan ve üretilen mamulün bünyesine girmeyen madeni yağ kullanımları için bu uygulamadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

1.3. Fason İmalat

03.04.2007 tarihli ve ÖTV-1/ 2007 -1 sayılı 4 Sıra No.lu ÖTV Sirkülerinde, sanayi sicil belgesi sahibi imalatçıların, fason imalat şeklinde verdikleri hizmetler için Kanunun 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanarak mal satın alabileceği veya ithal edebileceği açıklanmıştır.

Öte yandan Tebliğde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak şartıyla, tecil-terkin uygulaması kapsamında kendi imalatlarında kullanmak üzere mal satın alan veya ithal eden sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılar, imalatı fason olarak yaptırmaları halinde de tecil-terkin uygulamasından yararlanabileceklerdir.

2. ÖTV MÜKELLEFLERİNDEN SATIN ALINAN MALLARDA VERGİNİN TECİLİ VE TERKİNİ

Bu uygulamadan yararlanmak isteyen imalatçılar, akaryakıt harici petrol ürünlerini ÖTV mükelleflerinden satın alımında, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekindeki “Talep ve Taahhütname (EK:2)” ile sanayi sicil belgesinin noter veya YMM tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir.

Tecil-terkin uygulaması seçimlik bir hak (şartlı işlem) olduğundan söz konusu taahhütname ve belge

verilmeden satın alınan mallar için bu uygulamadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca yürürlükte olan vergi tutarı ödenmek suretiyle mükelleflerden satın alınan ve imalatla girdi olarak kullanılacak mallar için sanayiciler sonradan söz konusu taahhütname ve belgeyi verseler bile bu uygulamadan yararlanamayacaklardır.

2.1. Verginin Tecili

ÖTV mükellefleri tarafından söz konusu malların bu uygulama kapsamında tesliminde, 07.06.2010 tarihli ve 2010/668[4] sayılı BKK ve bu kararın uygulanmasına yönelik çıkarılan 27.07.2010 tarihli ve ÖTV-1/2010-4 sayılı 13 Sıra No.lu ÖTV Sirküleri çerçevesinde:

- Solventler (white spirit, hekzan, heptan, pentan, toluen ve benzeri mallar) için uygulanması öngörülen 2,0135 TL/kg üzerinden ÖTV hesaplanacak, bu tutarın 0,0151 TL/Kg'lık kısmı alıcıdan tahsil edilecek, 1,9984 TL/kg'lık kısmı ise teminatla birlikte tecil edilecektir.

- Tiner için uygulanması öngörülen 0,0650 TL/kg üzerinden ÖTV hesaplanacak, bu tutarın 0,0151 TL/Kg'lık kısmı alıcıdan tahsil edilecek, 0,0499 TL/Kg'lık kısmı ise teminatla birlikte tecil edilecektir.

- Yağlama müstahzarları için uygulanması öngörülen 0,3000 TL/kg vergi tutarı üzerinden ÖTV hesaplanacak, bu tutarın 0,0150 TL/Kg'lık kısmı alıcıdan tahsil edilecek, 0,2850 TL/Kg'lık kısmı ise teminatla birlikte tecil edilecektir.

Bu kapsamda yapılan teslimlere ilişkin verginin beyanı, ilgili vergilendirme döneminde 1 Numaralı ÖTV beyannamesinin sadece "Tecil" bölümünden yapılacak, ödenmesi gereken vergi de ödenecektir.

2.2. Teminat

Tecil işleminin yapılması için vergi dairesine, tecili talep edilen tutar (örneğin solventler için 1,9984 TL/kg) ile bu tutarın 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi şarttır. Teminat verenin kim olduğunun önemi yoktur. Önemli olan vergi dairesine verilen teminatın geçerli bir teminat olmasıdır. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlardan teminat alınmaksızın tecil işlemi yapılacaktır.



- Gazyağı için uygulanması öngörülen 0,7605 TL/kg üzerinden ÖTV hesaplanacak, bu tutarın 0,0152 TL/Kg'lık kısmı alıcıdan tahsil edilecek, 0,7453 TL/Kg'lık kısmı ise teminatla birlikte tecil edilecektir.

- Baz yağlar ve madeni yağlar için uygulanması öngörülen 1,0560 TL/kg vergi tutarı üzerinden ÖTV hesaplanacak, bu tutarın 0,3010 TL/Kg'lık kısmı alıcıdan tahsil edilecek, 0,7550 TL/Kg'lık kısmı ise teminatla birlikte tecil edilecektir.

2.3. İndirimli Teminat

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (9.1) bölümünde düzenlenen %5 oranındaki indirimli teminat uygulamasının usul ve esasları 15 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği[5] ile yeniden düzenlenmiş ve bahse konu uygulamaya ilişkin açıklamalara bu tebliğin ilgili bölümlerinde yer verilmiştir.

Buna göre söz konusu Tebliğin (9.1/b) bölümünde, son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya YMM üretim tasdik raporlarında tecil-terkin

uygulanması kapsamında bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak kullanıldığı belirtilen mal miktarları esas alınmak suretiyle tespit edilecek azami miktar ile sınırlı olmak üzere, yine tebliğde belirlendiği şekilde (bu makalenin 2.2. bölümünde açıklandığı gibi) hesaplanan teminat tutarının % 5'i kadar teminat verilmek suretiyle tecil işlemi yaptırılabilirliği ifade edilmiştir.

İndirimli teminat uygulamasından yararlanacak imalatçılara bağlı bulundukları vergi dairesince bahse konu Tebliğ ekinde (EK:22) olarak yer alan "Tecil-Terkin Kapsamında % 5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlanana İlişkin Bilgi Formu" verilecektir.

İmalatçıların % 5 oranındaki indirimli teminat uygulamasından yararlanabilmeleri için geçmiş her iki takvim yılında da YMM üretim raporlarını ibraz etme zorunlulukları bulunmamakta, bu takvim yıllarından herhangi birisinde ibraz edilen raporlar söz konusu uygulamadan yararlanabilmesi için yeterli görülmektedir.

2.4. Verginin terkin ve teminatın çözümü

Yukarıdaki şartlar dâhilinde vergisi tecil edilen malların, tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde sanayiciler (alıcılar) tarafından (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanılması zorunludur. Bu kullanımın YMM

kapsamalıdır. Bilindiği gibi G.T.İ.P. numaralarının doğruluğunun tespit edilebileceği yegâne kurum Gümrük Müsteşarlığıdır. Dolayısıyla söz konusu raporlarda, üretimde kullanılan mal ile üretilen malın G.T.İ.P. numarası bilgilerinin bulunmaması, istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi, üretimi planlanan malların G.T.İ.P. numarasından çok farklı olması veya ilgili malın, söz konusu imalatla kullanılmasının mümkün olmaması gibi durumlarda raporun gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılabilecektir. Bu durumun incelemeye sevk nedeni olduğu tabiidir. Ayrıca bahsi geçen raporlara eklenecek ekspertiz raporlarının ticaret odalarından alınması mümkün olmayıp, sanayicilerin kayıtlarını yaptırdıkları sanayi odalarından alınması gerekmektedir.

Raporla yapılan tevsik üzerine vergi dairesince yapılacak kontrol ve değerlendirme neticesinde uygun görülmesi halinde tecil edilen verginin terkin ve teminatın çözümü sağlanacaktır.

Diğer taraftan, bu makalenin (2.2.) bölümünde belirtilen kamu kurumları, söz konusu malları, tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay geçmemek üzere (I) sayılı liste dışındaki malların imalinde kullandıklarına dair kurum yetkililerince imzalanan bir yazıyı vergi dairesine ibraz etmeleri halinde bunlardan YMM üretim raporu aranmaksızın



tarafından hazırlanan üretim tasdik raporu ile ÖTV mükellefi satıcının vergi dairesine üretimin gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar tevsik edilmesi şarttır.

Düzenlenecek rapor 33 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde[6] açıklanan usul ve esaslar çerçevesinde düzenlenmeli ve gerek imalatla kullanılan gerekse imal edilen mala ilişkin G.T.İ.P. numarası bilgilerini

tecil edilen vergi terkin edilecektir.

3. İMALATÇI TARAFINDAN DOĞRUDAN İTHAL EDİLEN MALLARDA VERGİNİN TECİLİ VE TERKİNİ

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (9.1/e) bölümünde, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların ithalinin doğrudan sanayi sicil belgeli imalatçılar tarafından yapılması ve imalatçının bu ürünleri (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanacağını Tebliğ ekinde yer alan formu (EK:14) vermek suretiyle

beyan etmesi halinde de tecil-terkin uygulamasından yararlanılabileceği ifade edilmiştir.

3.1. İthalde Teminat

Tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanılmak üzere mal ithal edilmek istenmesi halinde gümrük idaresi tarafından, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (16.3) bölümü uyarınca tecil-terkin işlemi için öngörülen ÖTV tutarı kadar banka teminat mektubu alınacaktır. 19 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (5.) bölümünde yer alan açıklama uyarınca bu teminat mektubuna göre daha likit değer olan nakit Türk Lirasının da teminat olarak kabulü mümkündür.

Buna göre, mevcut düzenlemeler çerçevesinde tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanılmak üzere mal ithal edilmesi sırasında gümrük idaresine; solventler için 2,0135 TL/kg, tiner için 0,0650 TL/kg, gazyağı için 0,7605 TL/kg, baz yağlar ve madeni yağlar için 1,0560 TL/kg, yağlama müstahzarları içinse 0,3000 TL/kg üzerinden hesaplanan tutarda banka teminat mektubu veya nakit Türk Lirası teminat verilecektir.

Teminat verenin kim olduğunun önemi yoktur. Önemli olan gümrük idaresine verilen teminatın geçerli bir teminat olmasıdır. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlardan teminat alınmaksızın ithalat işlemi yapılacaktır.

İthalat işlemi tamamlandıktan sonra gümrük idaresi, Tebliğ ekinde (EK:11) olarak yer alan bilgi formunun bir örneğini on gün içinde ithalatçının bağlı olduğu vergi dairesine gönderecektir.

3.2. İthalde İndirimli Teminat

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (16.3) bölümünde, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanılmak üzere ithali aşamasında ithalatçı imalatçıların bu Tebliğin (9.1/b) bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde (EK:22) bilgi formunda belirtilen indirimli teminattan yararlanılabilecek azami miktarla sınırlı olmak kaydıyla % 5 oranında teminat vererek ithalat işlemini gerçekleştirebilecekleri belirtilmiştir.



Buna göre indirimli teminattan yararlanma hakkı bulunanlar tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanılmak üzere mal ithal edilmesi sırasında örneğin solventler için 2,0135 TL/kg yerine 0,1007 TL/kg üzerinden hesaplanan tutarda teminat vererek mal ithal edebileceklerdir.

İthalat işlemi tamamlandıktan sonra gümrük idaresi, Tebliğ ekinde (EK:11) olarak yer alan bilgi formuyla birlikte, indirimli teminattan yararlanılan dönemler için ithalatçı imalatçılardan alınan (EK:22) bilgi formunun bir örneğini de on gün içinde ithalatçının bağlı olduğu vergi dairesine gönderecektir.

3.3. Verginin Tecili

İthal edilen malların ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listede yer almayan malların imalinde kullanılması zorunludur. Bu kullanımın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile ithalatçı imalatçı ÖTV mükelleflerince 07.06.2010 tarihli ve 2010/668 sayılı BKK ve 13 Sıra No.lu ÖTV Sirküleri çerçevesinde hesaplanması, tecil ettirilmesi ve ödenmesi gereken vergi tutarlarının beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda yapılan teslimlere ilişkin verginin beyanın, ilgili vergilendirme döneminde 1 Numaralı ÖTV beyannamesinin sadece "Tecil" bölümünden yapılacağı tabiidir.

Öte yandan bahse konu malların ithalinde ithalatçı imalatçılar tarafından gümrük idaresine teminat verildiğinden, beyan edilen ÖTV'yi tecil için vergi dairesine ayrıca teminat verilmesi söz konusu olmayacaktır.

3.4. Verginin terkin ve teminatın çözümü

Tecil işleminin yapıldığı takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar bu makalenin (2.4.) bölümünde belirtildiği şekilde YMM tarafından düzenlenen üretim tasdik raporunun ithalatçı imalatçının vergi dairesine ibrazı ve ödenmesi gereken ÖTV'nin ödenmesi üzerine terkin işlemi

yapılacaktır.

Bu durumda vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan form (EK: 12) gümrük idaresine teminatın çözülmesi için gönderilecektir. 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (16.4./b) bölümünde belirtildiği gibi düzenlenecek formdaki “Satılan Miktar” sütununa, ithal edilen maldan bu şekilde tecil-terkin uygulaması kapsamında imalatla kullanılan miktar yazılacaktır. Gümrük idaresince, formda gösterilen bu miktara isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

İthal edilen malların üretimde kullanıldığı dönemde YMM tarafından düzenlenen üretim raporunun da ibraz edilmesi suretiyle verginin tahakkuk, tahsil, tecil ve terkin işleminin aynı anda yaptırılması ve ithalde alınan teminatın çözümü için gümrük idaresine (EK: 12) formu gönderilmesi de mümkündür.

Diğer taraftan bu makalenin (3.1.) bölümünde belirtilen kamu kurumları, söz konusu malları ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay geçmemek üzere (I) sayılı liste dışındaki malların imalinde kullandıklarına dair kurum yetkililerince imzalanan bir yazıyı vergi dairesine ibraz etmeleri halinde bunlardan YMM üretim raporu aranmaksızın tecil edilen vergi terkin edilecektir.

4. TECİL-TERKİN KAPSAMINDA KULLANILACAK İMALATÇILARA SATMAK ŞARTIYLA MAL İTHAL EDİLMESİ

(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanacak olan sanayi sicil belgeli imalatçılara satılmak üzere aracı ithalatçılar tarafından da tecil-terkin kapsamında ithal edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, imalatçının düzenleyeceği (EK: 14) talep ve taahhünamenin ve bu cetveldeki her bir mal için yürürlükte olan ÖTV tutarında nakit veya banka teminatının gümrük idaresine verilmesi şarttır.

(I) sayılı liste dışındaki malların imalatçısı adına indirimli teminattan yararlanmak üzere vergi dairesince (EK:22) formu düzenlenmiş olması, aracı ithalatçı vasıtasıyla mal ithalinde teminat tutarının %5 indirimli olarak uygulanmasını sağlamamaktadır. Hatta gümrük vergilerine ilişkin götürü teminat veren ithalatçılar, ÖTV Kanununun 8/1. maddesi kapsamında ithal edeceği (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallarda bu uygulamadan

yararlanamamakta, ithal ettikleri mala isabet eden ÖTV tutarı kadar teminat vermeleri gerekmektedir. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşlardan teminat alınmamasına dair yukarıdaki bölümlerde belirlenen uygulama ithalde alınacak teminat için de geçerlidir.

Bu kapsamda ithal edilen malların imalatçılara teslimlerine ilişkin verginin beyanı, ilgili vergilendirme döneminde 1 Numaralı ÖTV beyannamesinin sadece “Tecil” bölümünden bu makalenin (2.1.) bölümünde belirtilen esaslara göre yapılarak ödenmesi gereken verginin ödenmesi gerekmektedir. Bunun üzerine, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (16.4/c) bölümünde belirlenen açıklamalar uyarınca vergi dairesince (EK:12) formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Gümrük idaresi, ithal edilen mallardan imalatçılara satılan miktarı göz önüne alarak, aracı ithalatçıdan aldığı teminatı çözecektir.

5. TECİL-TERKİN ŞARTLARINA UYULMAMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

Tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanılmak üzere yurt içinden satın alınan malların vergisinin tecil tarihini, ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içerisinde üretimde kullanıldığının YMM üretim raporu ile vergi dairesine ibraz edilememesi halinde, vergi dairesince bu seçimlik haktan yararlanmak üzere taahhütte bulunanlar vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

Diğer yandan, 19 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (3.) bölümünde yer alan açıklama uyarınca, tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanılmak üzere satın alınan malların, gerek Kanunda belirtilen yasal süre içerisinde (12 ay), gerekse bu süre geçtikten sonra iade edilmesi durumu, tecil-terkin şartlarını ihlal edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durumda söz konusu uygulama kapsamında teslim edilen malların iade edilmesi halinde tecil edilen verginin vade tarihinden itibaren gecikme zammı (mücbir sebep durumunda tecil faizi) ile birlikte alıcıdan tahsil edilmesi gerekmektedir.

6. BİLDİRİM

14 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin[7] (13.) bölümünde yer alan düzenleme uyarınca, tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanmak üzere mal satın alan veya ithal eden mükellefler, bu tebliğin ekinde (EK:21) olarak yer alan "ÖTV Kanununun 8/1 inci Maddesi Kapsamında Teslim Alınan/İthal Edilen Mallara İlişkin Bildirim Formu"nu, kişisel şifre ve kullanıcı kodu ile Gelir İdaresi Başkanlığının www.gib.gov.tr web adresinde hizmet veren İnternet Vergi Dairesi/Kurumlar-Gelir Vergi Dairesi sayfasına girerek, birer aylık alımlarına ilişkin olarak takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar doldurup onaylamak suretiyle göndermek zorundadırlar.

Söz konusu bildirim formunu süresinde göndermeyen alıcılar ve ithalatçılar hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

7. SONUÇ

Vergilendirme, maliye politikasının ve piyasadaki mal hareketlerinin yönlendirilmesinde kullanılan en önemli araçlardan biridir. 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan akaryakıt harici petrol ürünleri genelde sanayi üretiminde kullanılan mallardan oluşmaktadır. Bununla birlikte söz konusu ürünler aynı zamanda yasal olmayan şekilde (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan akaryakıtlarla karıştırılarak veya akaryakıt yerine kullanımı mümkün olan ürünlerdir.

Söz konusu mallar yasadışı kullanımlarını engellemek amacıyla ÖTV kapsamına alınmış ve bu malları imalat sürecinde girdi olarak kullanan sanayicilerin üretim maliyetlerini azaltmak için de ÖTV Kanununun 8/1. maddesinde düzenlenen tecil-terkin uygulaması getirilmiştir.

Bu uygulama sayesinde sanayiciler imalatla girdi olarak kullandıkları bahse konu mallar için, çok düşük ÖTV ödemekte ve bunların üretim maliyetleri azaltılarak sanayi ürünleri üretimi teşvik edilmektedir.

Kurulu Kararı

- 1, 14 ve 19 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği
- 33 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği
- 3, 4 ve 13 Sıra No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirküleri

* Bu makale Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:272, Mayıs 2011, s. 208-215'te yayımlanmıştır.

[1] 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[2] 30.07.2002 tarihli ve 24831 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[3] 09.07.2010 tarihli ve 27636 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[4] 25.07.2010 tarihli ve 27652 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[5] 30.10.2008 tarihli ve 27039 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[6] 04.11.2002 tarihli ve 24926 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[7] 08.07.2008 tarihli ve 26930 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır



Kaynakça

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 07.06.2010 tarihli ve 2010/668 sayılı Bakanlar



OECD'NİN GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERE DESTEK ÇALIŞMALARI: GLOBAL İLİŞKİLER PROGRAMI

E. Başak OKUYUCU
Gelir İdaresi Başkanlığı OECD Şube Müdürü

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), mali istikrarı koruyarak dünya ekonomisine katkıda bulunurken, OECD üyesi ülkelerde en yüksek seviyede sürdürülebilir ekonomik büyüme ve istihdama ulaşmak, üye olan ve ekonomik kalkınma sürecindeki üye olmayan ülkelerde ekonomik genişlemeye katkıda bulunmak amacıyla, Türkiye'nin de aralarında bulunduğu 20 ülke tarafından 1961 yılında kurulmuştur. Son olarak 2010 yılında Şili, Slovenya, İsrail ve Estonya'nın katılımıyla üye sayısı 34'e ulaşmış, Rusya ile ise üyelik konusunda önemli ölçüde yol alınmıştır.

OECD çalışmaları öteden beri küresel bir perspektif sergileyebilmek için, ilgi duyan ülkelerle doğrudan etkileşime dayanmaktadır. Vergi alanında ise, çalışmaların OECD üyesi olmayan ülkelerle bağlantılı olarak sürdürülmesi, vergi çalışanlarına, OECD bünyesinde ve örgütün dışında geliştirilen perspektiflerden ve deneyimlerden faydalanma olanağı sağlamaktadır. Bu bağlamda OECD Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi bünyesinde uygulanan Global İlişkiler Programı ile OECD üyesi olmayan 100 ülke ile yılda 80'in üzerinde seminer ve etkinlik gerçekleştirilmektedir. Bu seminerler, katılımcı ülkeleri OECD çalışmalarına dâhil ederek, OECD standart ve rehberlerini tanıtırken, onların görüş ve perspektiflerini de yansıtmasına olanak sağlayacak

geniş bir işbirliği ortamı yaratmayı amaçlamaktadır.

Bu seminerleri düzenlemek üzere ise OECD üyesi ülkelerde Çok Taraflı Vergi Merkezleri kurulmuştur. Bunlardan OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi 1993 yılından bu tarafa faaliyette olup, diğer Merkezler Avusturya, Kore, Macaristan ve Meksika'dadır.

Global İlişkiler Programının önemli bileşenlerinden birini de bölgesel vergi organizasyonlarıyla işbirliği çalışmaları oluşturmaktadır. Bu organizasyonlardan en önemlileri, Afrika Vergi İdaresi Forumu (African Tax Administration Forum - ATAF), Asya Kalkınma Bankası (Asian Development Bank - ADB), Amerika Ülkeleri Vergi İdareleri Merkezi (Inter-American Centre of Tax Administration - CIAT) ve Avrupa Ülkeleri Vergi İdareleri Örgütü (Intra-European Organisation of Tax Administrations - IOTA) olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çok Taraflı Vergi Merkezleri dışında OECD üyesi olmayan ülkelerde ve ağırlıklı olarak o bölgede yer alan ilgili bölgesel örgütlerle işbirliği ile seminerler düzenlenmektedir. Bu seminerlere;

- Afrika'da, bazıları Afrika Vergi İdaresi Forumu (ATAF) desteğiyle olmak üzere Botswana, Güney Afrika Cumhuriyeti ve Uganda,
- Asya'da, bazıları Uluslararası Vergilendirme Semineri (International Seminar on Taxation-ISTAX) işbirliğiyle olmak üzere,
 - Güneydoğu Asya Ülkeler Birliği (Association of Southeast Asian Nations - ASEAN) ülkelerinden Endonezya, Malezya, Singapur, Tayland ve Laos,
 - Güney Asya'da Çin ve Hindistan,
 - Kuzey Asya'da Rusya,
- Güney Amerika'da, Amerika Ülkeleri Vergi İdareleri Merkezi (CIAT) işbirliğiyle Brezilya ve Guatemala,
- Avrupa'da Estonya ve Slovenya,
- Ortadoğu'da İsrail ev sahipliği yapmaktadır.

İdaresi Risk Yönetimi ve Mükellef Hizmetleri ile Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma gibi güncel vergi konuları işlenmektedir.

OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezi'nde düzenlenen seminerlere, bugüne kadar 45 değişik ülkeden 4114 üst ve orta düzey vergi memuru katılmıştır. OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezindeki seminerlere katılımcı gönderen ülkeler; Arnavutluk, Azerbaycan, Bangladeş, Beyaz Rusya, Bosna-Hersek, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Çin Halk Cumhuriyeti, Endonezya, Ermenistan, Estonya, Fas, Filistin, Güney Afrika, Gürcistan, Hırvatistan, Hindistan, İngiltere, Kamboçya, Karadağ, Katar, Kazakistan, Kırgızistan, Kosova, Letonya, Litvanya, Macaristan, Makedonya, Mısır, Moğolistan, Moldova, Özbekistan, Pakistan, Polonya, Romanya, Rusya Federasyonu, Sierra Leone, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Sudan, Suudi Arabistan, Tacikistan, Türkmenistan, Ukrayna ve Vietnam'dır.

Global ilişkiler programı kapsamında düzenlenen eğitim ve seminerler, önceleri İngiltere ve Kanada, son 4 yıldır ise sadece Kanada tarafından idare edilen ve araştırma yöntemleri OECD ile ortak geliştirilmiş olan Bağımsız Değerlendirme Servisi (Independent Evaluation Service – IES) tarafından değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır.

OECD



Seminerlerde Uluslararası Vergilendirme Sistemleri ile ilgili; Çokuluslu ve Küçük-Orta Büyüklükteki Şirketlerin Denetimi, Transfer Fiyatlandırması, Vergi Anlaşmaları, Bilgi Değişimi ve Banka Gizliliği, Vergi Teşvikleri, Dar Mükelleflerin Vergilendirilmesi, Vergi Politikası Analizi ve Modellemesi, KDV Uyum, Vergi

Bağımsız Değerlendirme Servisi'nce yapılan değerlendirmeler, yıllık olarak yapılan "OECD Üyesi Olmayan Ülkeler İçin Danışma Grubu Toplantısı"nda rapor halinde sunulmaktadır. Yıl içinde yapılan seminer ve eğitimler temel olarak üç kategoride incelenmektedir:

- OECD Çok taraflı Vergi Merkezlerinde yapılan eğitimler,
- OECD'nin "Derinleştirilmiş İşbirliği" stratejisi kapsamında işbirliğinde bulunduğu Brezilya, Çin, Hindistan, Endonezya ve Güney Afrika Cumhuriyeti'nde gerçekleştirilen seminerler,
- Bölgesel Programlar çerçevesinde yürütülen eğitim çalışmaları.

Seminer ve eğitimlerin değerlendirmeye tabi tutulmasında katılımcılarca seminer sonlarında doldurulan Değerlendirme Formlarından yararlanılmaktadır. Değerlendirme formlarıyla yapılan derecelendirmeler, seminer içeriğinin, dokümanların ve merkezlerin sunduğu imkânlar da dâhil olmak üzere seminerin genel değerlendirilmesi yapılarak,

talep ve ihtiyaçlarına yanıt verme çabasıdır. Bu şekilde hem Global İlişkiler programına yön verme, hem de bu ülkelere OECD çalışmalarının geliştirilmesinde seslerini duyurmalarına imkân sağlama amaçlanmaktadır.

Vergilendirme, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında önemli bir role sahiptir. Bu bağlamda OECD, vergi gelirlerinin, özellikle gelişmekte olan ülkelere temel finansman kaynağı olduğunu, dış kaynaklı yardım ihtiyacını azalttığını, dengeli ve öngörülebilir vergi sistemlerinin ticaret ve yatırımda gerekli temel ortamı sağladığını, ayrıca adil, şeffaf ve güvenilir bir vergi sisteminin devletlerin etkililik ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmede olumlu etki yarattığından hareketle Global İlişkiler Programını en iyi uygulamalar ve üye olmayan ülke gereksinimleri doğrultusunda geliştirmekte ve güncellemektedir.



gerekli düzenleme ve iyileştirmelerin gerçekleştirilmesi, üye olmayan ülkelerin talep ve eğilimleri çerçevesinde konuların seçilmesi ve zorluk düzeylerinin belirlenmesi çalışmalarına ışık tutmaktadır.

Global İlişkiler Programı, OECD'ye üye olmayan ülkelerin görüş ve yaklaşımlarını ortaya koyacak ve bunlara OECD çalışmalarıyla geri bildirim sağlayacak iki aşamalı bir mekanizma ile üye olmayan ülkelerin

Vergi sistemlerinin güçlendirilmesi ve kalkınmanın sağlanmasında uluslararası işbirliğinin artan önemini göz önünde bulunduran Global İlişkiler Programı, bu bağlamda hem bölgesel vergi organizasyonları hem de IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler ve Avrupa Birliği gibi vergi alanında da çalışmalar yapan uluslararası organizasyonlarla işbirliğini güçlendirme çalışmalarını sürdürecektir.

KAYNAKLAR

- 1) Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris 14th December 1960
- 2) OECD Global Relations 2009 Annual Report, OECD Centre for Tax Policy and Administration
- 3) Programme for 2010 by Topic and Region, OECD Centre for Tax Policy and Administration
- 4) Participating in the Global Relations Tax Programme, OECD Centre for Tax Policy and Administration
- 5) Tax and Development, OECD Centre for Tax Policy and Administration



ÇALINAN VEYA ZAYİ OLAN MALLARDA VERGİ UYGULAMASI

Cem ARSLAN
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

Ticari kazanç mükellefleri ile kurumların kazançlarının tespitinde esas itibarıyla öz sermaye kıyaslaması yapılır. Bilanço esasına göre ticari kazanç, öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. İşletme hesabı esasında ise, elde edilen hasılat ile giderler arasındaki fark vergiye matrah olur.

Ticari hayatın içindeki finansal ve mali risklerin yanında, yangın, sel, deprem, hırsızlık, üretilen ya da satın alınan malların bozulması, son kullanma tarihlerinin geçmesi ve benzeri durumlarla karşılaşmaktadır. Bu yazıda, çeşitli şekillerde değeri düşen ya da yok olan emtia ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin vergi ve muhasebe yönünden değerlendirmesi yapılarak örneklerle açıklanacaktır.

2. İLGİLİ MEVZUAT

Konu ile ilgili esas alınacak Kanun maddeleri aşağıdadır.

a) KDV Kanununun 30. maddesine göre, aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez;

- Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV

- Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV

b) KVK'ya göre, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. GVK'nın 38. maddesinde ise, ticari

kazancın tespiti sırasında, Vergi Usul Kanununun (VUK) değerlemeye ait hükümlerine uyulması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, VUK kapsamı dışındaki değerlendirme işlemleri sonucu bulunan tutarlar, vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.

c) VUK'un:

- 72-75. maddeleri arasında, takdir komisyonlarının kuruluşu, görevleri ve yetkilerine ait hükümler yer alır.

- 267. maddesinde, gerçek bedeli belli olmayan, bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın emsal bedelinin belirlenmesinde uygulanacak usuller, "Ortalama fiyat" ve "Maliyet bedeli" esasları olarak ifade edilmiş, bu esaslara göre tespit edilemeyen emsal bedelin ise, ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belirlenebileceği hüküm altına alınmıştır.

- 278. maddesine göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir.

- 317. maddesinde, tabii afetler yüzünden değerinde azalma olan amortisman tabi iktisadi kıymetlere, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman uygulanabileceği belirtilmiştir.

3. DEPREM, SEL VE YANGIN DOLAYISIYLA ZAYİ OLAN KIYMETLER

Deprem, sel ve yangın sonucu hem emtialar hem de amortisman tabi iktisadi kıymetler zayı

olabilmektedir.

kurumlar vergileri açısından gider yazılacaktır.

3.1 Emtia

Yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden kıymetlerinde önemli bir azalma olan emtia emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedelin tespitinde de ilgili Mahkemelerce tespit edilen ya da takdir komisyonunca takdir edilen tutarlar esas alınır.

Buna göre, doğal afetler dolayısıyla tamamen yok

Örneğin; (X) A.Ş.'nin Kastamonu/İnebolu'da bulunan deposunda yangın çıkmış ve maliyet bedeli 100.000 TL, yüklenilen KDV'si ise 5.000 TL olan helva zayı olmuştur.

Bu durumda şirket, önce takdir komisyonuna tespit yaptıracak ve malın maliyet bedelini (100.000 TL) gider yazacaktır. Öte yandan, bu yangınla ilgili Maliye



olan emtianın sahibi işletmenin, durumu mutlak suretle takdir komisyonu nezdinde tutanağa bağlatması ve emtianın maliyet bedelini doğrudan gider hesaplarına yazması gerekir. Takdir komisyonuna başvurulmadan önce, malların zayı olmasına neden olan olayın itfaiye, polis veya benzeri makamlara tespit ettirilmesi ve tespit belgesi ile vergi dairesine başvurularak değer düşüklüğünün takdir komisyonu marifetiyle takdirinin talep edilmesi uygun olacaktır.

Zayı olan mallara ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimi ilke olarak kabul edilmemekle birlikte; Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar mallara ait KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek yoktur.

Bu çerçevede, deprem, sel ve Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilen yerlerdeki yangın sonucu zayı olan mallara ilişkin KDV açısından herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacak, bunun dışındaki yangınlarda veya diğer şekillerde zayı olan mallara ait KDV ise indirim hesaplarından çıkarılarak gelir ve

Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği için yüklenilen 5.000 TL KDV, beyannamenin "İlave Edilecek KDV" satırına eklenecek ve bu tutar da kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Yapılacak muhasebe kaydı ise aşağıdadır.

689 DİĞER O.DİŞİ GİDER VE ZARARLAR 105.000

152 MAMULLER 100.000

391 HESAPLANAN KDV 5.000

Yanan malların gider kaydı

Örnekteki afetin, yangın yerine deprem olması durumunda ise KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek kalmayacaktır. Ayrıca, malın tamamen yok olması nedeniyle "158. Stok Değer Düşüklüğü Hesabı"nın kullanılmasına gerek yoktur.

Bir diğer farklı durum ise, doğal afetler sonucunda emtianın değerinin tümüyle yok olmaması ve kalan değerın satılmasıdır.

Bu durumda, yine tespitin öncelikle takdir komisyonu eliyle yapılması gerekir. Yapılan tespit sonucunda bulunacak emsal bedeli ile malların maliyet bedeli arasındaki fark, matrahın tespitinde gider olarak yazılır.

KDV uygulaması açısından ise; emtianın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde, malın zayi olmasına ilişkin hükümler geçerli değildir. Bu durumda, malların zayi olması değil düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV indirim konusu yapılacaktır. Aynı şekilde, yangın sonucu tamamen yok olmayan mallarla ilgili de, zayi olan mallara ilişkin hüküm uygulanmayacak ve düzeltme yapılmasına gerek kalmayacaktır.

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin Kayseri/Tomarza'da bulunan deposunu sel basmış, depoda bulunan ve maliyeti 200.000 TL, yüklenilen KDV'si ise 10.000 TL olan pastirmaların değeri, takdir komisyonunca 50.000 TL olarak belirlenmiştir. Daha sonra ise bu mallar 75.000 TL'ye satılmıştır.

Bu durumda, KDV açısından düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Öte yandan, takdir komisyonu vasıtasıyla tespit edilen emsal bedel (50.000 TL) ile malın maliyeti (200.000 TL) arasındaki fark (150.000 TL), matrahın tespitinde gider olarak yazılacaktır.

157 DİĞER STOKLAR	200.000
152 MAMULLER	200.000

Sel sonucu kısmen değeri düşen malların diğer stoklara alınması

654 KARŞILIK GİDERLERİ	150.000
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	150.000

Karşılık ayrılması

102 BANKALAR	81.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	75.000
391 HESAPLANAN KDV (%8)	6.000

Değeri düşen malların satışı

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 50.000

158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI 150.000

157 DİĞER STOKLAR 200.000

Değeri düşen ve satılan malların maliyet kaydı

- Selden zarar gören malların emsal değeri ile maliyet bedeli arasında 150.000 TL fark bulunmuş ve karşılık ayrılmış,
- Malların satılması sonucunda gelir tablosu hesaplarına göre, 125.000 TL gider yazılarak işlem sonuçlandırılmıştır.
- KDV konusunda ise düzeltme yapılmasına gerek kalmamıştır.
- Bu örnekteki afetin yangın olması durumunda da aynı şekilde işlem tesis edilecektir. Tümüyle varlığı ortadan kaybolmayan mallarda, KDV'nin zayi mallara ilişkin hükmü uygulanmamaktadır.

Peki, işletmenin deprem, sel ve yangın suretiyle değeri düşen mallara ilişkin sigorta şirketinden tazminat alması durumunda nasıl işlem tesis edilir?

VUK'un 330. maddesinde; emtia, zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde meydana gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatlarının, bunların değerinden fazla olması halinde, fazlalığın kâra alınacağı hükmü yer alır.

Örneğin; (Z) A.Ş.'nin Sivas/Divriği'de bulunan deposunda yangın çıkmış ve maliyeti 500.000 TL, yüklenilen KDV'si 75.000 TL olan beyaz eşyalar zarar görmüştür. Takdir komisyonuna yaptırılan değerleme işlemi sonucu malların değerinin 200.000 TL'ye düştüğü tespit edilmiştir. Şirket deposunun sigortalı olması neticesinde, eksperler tarafından yapılan tespite göre şirkete 350.000 TL tazminat ödemesi yapılmıştır.

Bu durumda, KDV açısından düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Takdir komisyonu vasıtasıyla tespit edilen emsal bedel (200.000 TL) ile malın maliyeti (500.000 TL) arasındaki fark (300.000 TL), gider olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, beyaz eşyalarla ilgili alınan tazminat sonucunda ise 350.000 TL gelir oluşacak ve bu tutar da gelir hesaplarına yazılacaktır.

157 DİĞER STOKLAR 500.000

153 TİCARİ MALLAR 500.000

Yangın sonucu kısmen değeri düşen malların diğer stoklara alınması

654 KARŞILIK GİDERLERİ 300.000

158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI 300.000

Karşılık ayrılması

102 BANKALAR 350.000

644 KONUSU KALMAYAN KARŞ. 300.000

679DİĞ.O.DİŞİGEL.VEKÂRL. 50.000

Alınan tazminatın ve belirlenen zarar tutarının arasındaki farkın kâra alınması

Bu işlem sonucunda şirket, 300.000 TL maliyet bedeli olan emtiasını kaybetmiş ve karşılığında 350.000 TL tazminatın kasasına girmesi sonucu 50.000 TL kazançlı duruma gelmiştir. Tazminatın 250.000 TL olması durumunda ise son kayıt şöyle olacaktır.

102 BANKALAR 250.000

644 KONUSU KALMAYAN KARŞ. 250.000

Alınan tazminat sonucunda karşılık hesabının kapatılması

Emtialarla ilgili olarak yenileme fonu veya benzeri bir uygulama bulunmamaktadır. Sigorta şirketinden alınan tazminatlara ilişkin fatura düzenlense dahi bu işlem KDV'ye tabi değildir.

3.2 Amortisman tabi iktisadi kıymetler

VUK'un 317. maddesine göre; Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden amortisman tabi iktisadi kıymetlerde, mükelleflerin müracaatları üzerine, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır.

Buna göre, doğal afetler neticesinde amortisman

tabi iktisadi kıymeti zarar gören bir şirketin öncelikle ilgili makamlara hasarını tespit ettirmesi, Gelir İdaresi Başkanlığına müracaatta bulunması ve alınacak olumlu yazı çerçevesinde zarar gören iktisadi kıymetin değerini fevkalade amortisman yoluyla itfa etmesi gerekir. Doğal afetler dışındaki nedenlerle zayi olma durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılmaz.

Ayrıca, amortisman tabi iktisadi kıymetlerle ilgili olarak, KDV'nin zayi olan mallara ilişkin hükmü geçerli olacak ve bir önceki bölümdeki açıklamalarımız çerçevesinde işlem yapılacaktır.

Örneğin; (X) A.Ş., 200.000 TL maliyeti olan bir makine almış ve işletmede çıkan yangın sonucu makine kullanılamaz hale gelmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvuru sonucunda, makinenin maliyetinin %100'ünün fevkalade amortisman yoluyla itfa edilebilmesine ilişkin yazı alınmış ve makinenin maliyeti tek seferde amortisman yoluyla gider yazılmıştır. Makinenin yanmasından önce ayrılmış olan amortisman tutarı 40.000, yüklenilen KDV'si 30.000 TL'dir. Bu durumda;

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 190.000

257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR 160.000

391 HESAPLANAN KDV 30.000

Makineye fevkalade amortisman ayrılması

kaydı yapılacak, yüklenilen KDV beyannamenin "İlave Edilecek KDV" satırına yazılacak ve makinenin daha önce ayrılmış amortismanlardan sonra kalan bedeli ile yüklenilen KDV'si gider hesaplarına atılacaktır.

VUK'un 329. maddesine göre; Yangın, deprem, sel ve su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, iktisadi kıymetin değerinden fazla veya eksik ise, aradaki fark, kâr veya zarar hesabına geçirilir.

Alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan kıymetlerin yenilenmesi zaruri bulunur veya bu hususta bir karar alınırsa, gelire atılması gereken tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta en fazla üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kâra ilave edilir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin

tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki şekilde yeni değerlerin alımında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Örneğin; (Y) A.Ş.'nin 300.000 TL bedelle iktisap ettiği cihaz, fabrikada çıkan yangın sonucu kullanılamaz duruma gelmiş, bu işlemde bir süre sonra sigorta şirketi 250.000 TL tazminat ödemiştir. Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvuru sonucunda makinenin kalan bedelinin tek seferde fevkalade amortisman yoluyla itfa edilmesine ilişkin yazı alınmıştır. Cihazın birikmiş amortismanı 120.000 TL, yüklenilen KDV'si ise 40.000 TL'dir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	220.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	180.000
391 HESAPLANAN KDV	40.000

Makineye fevkalade amortisman ayrılması

102 BANKALAR	250.000
679 DİĞ. O.DİŞİ GELİR VE KÂRLAR	220.000
549 ÖZEL FONLAR	30.000

Alınan tazminatın gelir kaydı, gelir fazlasının ise yenileme fonuna alınması

Bu cihazın yerine, 400.000 TL bedelle yeni bir cihaz alınmış ve işletmede kullanılmaya başlanmıştır. Bu cihazla ilgili yapılacak amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	50.000
549 ÖZEL FONLAR	30.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	80.000

Yeni alınan makinenin ilk yıl amortisman kaydı

Sigortadan alınan tazminatla zararını karşılayan şirketlerin fevkalade amortisman ayırmasına gerek yoktur. Bu nedenle, yukarıdaki muhasebe işlemleri yerine tazminat sürecinin beklenmesi ve bunun sonucuna göre işlem tesis edilmesi daha efektif olacaktır.

Kısmen değerini kaybeden mallarda ise KDV yönünden düzeltme yapılmasına gerek kalmayacaktır.

4. ÇALINAN MALLAR

Ticari faaliyetin idaresi ve devamı amacıyla yapılan giderler vergi matrahının tespitinde dikkate alınır. Bunun dışında, sermayede meydana gelen eksilmeler ise matrahtan düşülemez. Örneğin, sermaye azaltımı yapılması veya sermayenin bir parçası olan malların çalınması gibi durumlarda, söz konusu tutarların "mali bilançoyla" ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

Yukarıda, doğal afetler sonucu kıymeti düşen emtianın değerlemesi ve amortismanı tabi iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman ayrılmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Öte yandan, çalınan veya kaybolan iktisadi kıymet bedellerinin matrahtan indirilebilmesine ilişkin ise herhangi bir hüküm yoktur.

Malları çalınan bir işletmenin bu ürünlere ait KDV'yi indirim konusu yapması ve malların değerini gider olarak matrahın tespitinde dikkate alması mümkün değildir. Buna göre, çalınan mallar dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılması ve KDV beyannamesinde "İlave Edilecek KDV" satırına yazılması gerekir. Ayrıca hem yüklenilen KDV tutarının hem de emtianın maliyet bedelinin KKEG olarak kurumlar vergisi beyannamesine yazılması gerekecektir.

Örneğin; (Z) Limited Şirketinin Şanlıurfa'da bulunan deposundaki maliyet bedeli 50.000 TL, yüklenilen KDV'si ise 3.000 TL olan baharatları çalınmıştır. Bu durumda;

689 DİĞER O.DİŞİ GİDER VE ZARARLAR	53.000
01. KKEG	53.000
152 MAMULLER	50.000
391 HESAPLANAN KDV	3.000

Çalınan malların gider kaydı

kaydı yapılacak, 3.000 TL KDV tutarı beyannamenin “İlave Edilecek KDV” satırına eklenecektir.

Çalınan mallarla ilgili sigorta şirketinden tazminat alınması durumunda ise VUK’un 330. maddesi geçerli olacak, malın maliyet bedelini aşan tazminat miktarı kâra yazılacak; malın değerinden düşük tazminatlarda ise, tazminat tutarı ile malın maliyeti arasındaki miktar KKEG olarak değerlendirilecektir.

Örneğin; Bir önceki örnekte yer alan şirketin, çalınan malları dolayısıyla 70.000 TL tazminat kazanması durumunda yukarıdaki muhasebe hesabı yerine

102 BANKALAR	70.000
152 MAMULLER	50.000
391 HESAPLANAN KDV	3.000
679 DİĞ.O.DIŞI GEL.VEKÂRL.	17.000

Alınan tazminatın kaydı

kaydı yapılacaktır. Böylece, çalınan malın bedeli ve yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacak, bunun yanında alınan tazminat bedelinin fazlası ise gelir hesaplarına atılarak vergilendirilecektir.

Çalınan malların bedeli gider yazılmadığı için takdir komisyonunca herhangi bir tespit yapılmasına gerek yoktur. Öte yandan, çalınan malların polis kayıtları ile tevsik edilmemesi durumunda, ileride yapılacak bir inceleme sonucunda bu mallar satılan emtia olarak değerlendirilecek ve hem kurumlar hem de KDV yönünden tarhiyat yapılabilecektir. Bu nedenle, malları çalınan işletmelerin mutlak surette durumu polis raporuna bağlatmaları menfaatlerine olacaktır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin çalınması veya kaybolması durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılamaz. Ayrıca bu kıymetlerin çalındığı tarihten itibaren normal amortisman konular edilmeleri de mümkün değildir.



Örneğin; İşletmenin aktifine kayıtlı 100.000 TL maliyet bedeli, 40.000 TL birikmiş amortismanı ve 15.000 TL yüklenilen KDV’si bulunan bir makinenin çalınması durumunda;

- Yüklenilen 15.000 TL KDV indirim hesaplarından çıkarılarak beyannamede “İlave Edilecek KDV” satırına eklenecek,

- Yüklenilen 15.000 TL KDV ve makinenin net değeri olan 60.000 TL, KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Sigortadan tazminat alınması durumunda ise emtialarda olduğu gibi tazminat fazlasının gelir yazılması gerekir. Yenileme fonu uygulaması çalınan iktisadi kıymetler için geçerli değildir.

5. KULLANIM SÜRESİ GEÇEN VEYA KULLANILAMAYACAK HALE GELEN MALLAR

Kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların iktisabında yüklenilen KDV indirim konusu yapılamaz. Ayrıca, bu mallarla ilgili takdir komisyonu tarafından bir tespit yapılması durumunda, malların değeri ve indirim hesaplarından çıkarılan KDV, kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınır.

Son kullanım tarihi geçmiş veya bozuk olan tıbbi malzemelerin insan sağlığına zararlı olabileceği ve takdir komisyonunca belli bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak, bu malların ilgili Bakanlık yetkililerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilerek imha edilmesi ve istenildiğinde bu tutanakların ibrazı şartıyla defter kayıtlarına intikali mümkündür.

Dolayısıyla, ilgili komisyon nezdinde imha edilecek söz konusu malların VUK’un 267. maddesi uyarınca belirlenecek emsal bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark, matrahın tespitinde gider olarak

dikkate alınır.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,

- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,

- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacak; takdir komisyonu veya bazı mallar için ilgili ihtisas komisyonu nezdinde yapılan tespitlere göre bulunacak emsal bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark ile bu mallar dolayısıyla yüklenilen KDV gider olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin; İlaç üretimi ve satışı ile uğraşan (X) A.Ş.'nin Diyarbakır'daki deposunda bulunan maliyet bedeli 500.000 TL, yüklenilen KDV'si 50.000 TL olan tıbbi ürünlerin, formül hatası nedeniyle imha edilmesine karar verilmiş ve Sağlık Bakanlığı yetkililerince oluşturulan komisyon nezdinde imha gerçekleştirilmiştir.

689 DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARARLAR 550.000

152 MAMULLER	500.000
391 HESAPLANAN KDV	50.000

İmha edilen malların kaydı

Böylece, yüklenilen KDV beyannamenin "İlave Edilecek KDV" satırına yazılmış, indirim

hesaplarından çıkarılmış ve malın maliyeti ile birlikte gider olarak dikkate alınmıştır.

6. MALLARIN DEĞERİNİN DÜŞMESİ SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

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

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,

- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin,

daha düşük bir fiyatla satılması halinde bunlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamı indirime konu edilir. Ayrıca takdir komisyonunca tespit yapılması durumunda, malların maliyet bedeli ile takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel arasındaki fark matrahın tespitinde dikkate alınır.

Örneğin; Üretim bandında yapılan dikiş hatası sonucu maliyet bedeli 100.000 TL, yüklenilen KDV'si 10.000 TL olan gömleklerin değeri, takdir komisyonunca yapılan tespit sonucu 30.000 TL'ye düşmüş ve bu mallar 40.000 TL'ye satılmıştır.

Bu durumda KDV ile ilgili herhangi bir işlem yapılmasına gerek kalmayacak ve

157 DİĞER STOKLAR	100.000
152 MAMULLER	100.000

Değeri düşen malların diğer stoklara alınması

654 KARŞILIK GİDERLERİ	70.000
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	70.000

Karşılık ayrılması

102 BANKALAR	43.200
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	40.000
391 HESAPLANAN KDV	3.200

Değeri düşen malın satışı

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	30.000
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI	70.000
157 DİĞER STOKLAR	100.000

Değeri düşen ve satılan malların maliyet kaydı

kaydı ile birlikte 60.000 TL zarar tutarı giderleştirilmiş olacaktır.

7. FİRE SONUCU MEYDANA GELEN KAYIPLAR

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen fireler zayi olan mal kapsamında değerlendirilmez. Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderler, kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de indirimi mümkün değildir.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,

- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşmaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,

- Tavuk çiftliklerinde üretimin doğal sonucu oluşan kayıplar,

- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar

fire olarak değerlendirilecek ve bunlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılacaktır. Diğer taraftan, mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşmayan tutar gider olarak yazılacak, bu miktardan fazlası ise KKEG olarak dikkate alınacaktır.

VUK'un 278. maddesinde; Bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, dese ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Buna göre, stok, nakil ve satış aşamalarında kırılma, bozulma, yıpranma gibi nedenlerle iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olan emtianın takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedeli ile emtianın kayıtlı değeri arasındaki fark, gider olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin; Kozmetik sektörü ile ilgili ticari malların stok, nakil ve satış aşamalarında kırılma ve bozulma gibi nedenlerle fire niteliğinde kayıplara uğraması ve bu kayıpların Ticaret Odası tarafından belirlenen fire oranını aşmaması durumunda; bu malların maliyet bedeli gider olarak dikkate alınacaktır. KDV açısından ise düzeltme yapılmasına gerek yoktur. Öte yandan, bu zararların fiilen oluşmaması durumunda, ilgili kuruluş tarafından belirlenen fire oranının doğrudan dikkate alınarak gider kaydı yapılması mümkün değildir.

8. DOĞAL AFETLER SONUCU VERGİ BORCUNUN BİR KISMININ SİLİNMESİ

VUK'un 115. maddesinde;

- Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden, varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları,

- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen emlak vergisi borçları ve vergi cezalarının

Maliye Bakanlığınca zararlar orantılı olmak üzere,

kısmen veya tamamen terkin olunacağı belirtilmiştir.

Bu maddenin düzenlenmesindeki amaç, doğal afetler nedeniyle güç duruma düşen mükelleflerin ekonomik yaşam içerisindeki faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaktır. Terkin, idarenin tek taraflı işlemiyle kamu alacağından vazgeçmesi anlamına gelmekte ve terkin işlemiyle de kamu alacağı ortadan kalkmaktadır. Ayrıca, terkin olunan bu vergiler matrahın tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacaktır.





KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Ferit ÖZ
Devlet Gelir Uzmanı
Gelir İdaresi Başkanlığı

1. GİRİŞ

5904 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler (3/7/2009) sonrasında konut yapı kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi (KDV) karşısındaki durumu yeniden belirlenmiştir.

KDV Kanununda 1987 yılından beri yer alan konut yapı kooperatiflerine vergi avantajı sağlayan düzenlemeler seyrine bakacak olursak; bunlara yapılan inşaat taahhüt işlerinin 1998 yılına kadar KDV'den istisna edildiğini, bu tarihten sonra 4369 sayılı Kanunla bu işlemlerin istisna olmaktan çıkarılarak indirimli orana (% 1) tabi tutulduğunu görüyoruz. Konut yapımına yönelik teşvik sisteminde bu değişiklik yapılırken 150 m²'ye kadar olan konut teslimleri de paralel bir düzenlemeyle indirimli orana tabi tutulmuş ancak konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptıkları teslimler istisna kapsamında yer almıştır.

Son olarak 5904 sayılı Kanunla (2009) konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptıkları teslimler istisna kapsamından çıkartılmış ve genel hükümler çerçevesinde (150 m²'ye kadar olanlar indirimli oran) KDV'ye tabi tutulmuştur.

Geçmişten günümüze KDV Kanunu ve ikinci mevzuatta konut yapı kooperatiflerine yönelik yapılan düzenlemelerin temelinde sosyal ve ekonomik amaçlarla konut yapı kooperatiflerine tanınan teşviklerin bir süre sonra konut piyasasında vergi kayıp kaçığını önlemek adına sınırlandırılması yatmaktadır. Bu yazıda, bu alandaki düzenlemelerin kronolojisi ve detayları yerine, mevcut mevzuat ve yargı kararları sonrası gelinen son durum itibarıyla konut yapı kooperatiflerinin KDV yükümlülükleri konusu örneklerle açıklanacaktır.

2. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERDE KDV

Konut yapı kooperatiflerinin KDV mükelleflerinden, yani ticari, sınai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde satın aldıkları mal ve hizmetler kural olarak KDV'ye tabidir. Bu durumun istisnası KDV Kanunundaki alıcı bazı istisna diyebileceğimiz konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleriydi. Bu işlemlerdeki istisna daha sonra kaldırılarak Bakanlar Kurulu Kararıyla indirimli orana tabi tutulmuştur.

İnşaat taahhüt işlerinin kapsamı Bayındırlık ve İskan Bakanlığından alınan görüşler çerçevesinde oldukça detaylı ve geniş bir liste olarak 5 No.lu KDV Sirkülerinde yer almaktadır. Yapı malzeme ve teknolojisindeki değişikliklerle bu liste daha da uzamaktadır. Burada önemli olan husus işlemin taahhüde dayalı bir inşaat hizmeti olması, doğrudan malzeme teslimi yapılmamasıdır.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin KDV'den istisna tutulması ile indirimli orana tabi olmasının şartları aynıdır. Burada da önemli olan yapı ruhsatının tarihidir.

4369 sayılı Kanunun yayımlandığı 29/7/1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı almış konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna uygulanmakta, bu tarihten sonra inşaat ruhsatı alanlara yapılanlarda indirimli oran (2007/13033 sayılı Kararname eki listenin 12. sırası gereğince %1) uygulanmaktadır.

Ruhsat tarihi ile ilgili önemli bir husus ruhsatın yenilenmesi durumudur. Uygulamada yapı ruhsatının ilk düzenlendiği tarihe bakılmakta, yenileme tarihi dikkate alınmamaktadır. Aynı durum aşağıda

anlatılacak beyanname verme zorunluluğuna ilişkin 3/7/2009 tarihi için de geçerlidir.

Gerek istisna düzenlemesinde gerekse KDV oranlarına ilişkin Kararnamelerde "konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri" ifadesi yer almakta, başka bir şart içeren veya Bakanlığa bu konuda düzenleme yetkisi veren bir ifade yer almamaktadır. Ancak sosyal ve ekonomik gerekçelere dayalı bu vergi teşvikinden görünürde kooperatif olarak örgütlenen bir takım ticari organizasyonların da yararlanmasının engellenmesi adına önce 5 No.lu KDV Sirkülerinde "inşaat ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması", sonrasında 106 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde "inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde inşaat taahhüt hizmetini alan kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması" şartı getirilmiştir. Dava konusu edilen her iki düzenlemeyle ilgili verilen yargı kararları sonrasında geline nokta 56 No.lu KDV Sirkülerinde açıklanmaktadır.

Buna göre, istisna veya indirimli oran uygulamasından yararlanılabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,

- İşin konut yapı kooperatifine yapılması (yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olması- ruhsatın "yapı sahibi" bölümünde yalnızca konut yapı kooperatifinin adına yer verilmiş olması)

- Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Yapı ruhsatının "yapı sahibi" bölümünde başkaca bir gerçek ya da tüzel kişinin adına yer verilmesi durumunda işin konut yapı kooperatifine yapılmadığı kabul edilmekte ve istisna ya da indirimli oran uygulanmamaktadır.

Örneğin yapı sahibi (X) Konut Yapı Kooperatifi ve Ortakları görünüyorsa veya kat karşılığı inşaat işlerine ait yapı ruhsatlarında görülen yapı sahibi bölümünde değil de yapı müteahhidi bölümünde konut yapı kooperatifinin ismi yer alıyorsa istisna veya indirimli oran uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Vergi İdaresinin getirdiği bu sınırlamaların altında vergisel avantaj getiren bu düzenlemenin gerekçesine aykırı uygulamalar yatmaktadır. İdare, müteahhit firmaların kooperatif şeklinde örgütlenerek bu avantajdan yararlanmalarını engellemek istemektedir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamak yoluyla bir konut yapı kooperatifi tarafından başkasının arsası üzerinde konut inşa edilerek konutların bir kısmının üyelerine, bir kısmının ise arsa sahibine verilmesi ticari bir organizasyon gerektirmektedir. Üyelerine konut teslim etmek amacıyla kurulan kooperatiflerin üyeleri dışındaki üçüncü şahıslara konut tesliminde bulunmaları da ticari bir amaç güldüğünün karinesidir. Dolayısıyla, müteahhit kooperatiflere yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli oran uygulanmamaktadır.

Öte yandan, kat karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim (birincisi arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhidin arsa sahibine konut teslimi) olduğundan bu sözleşmeleri arsa sahibi olarak imzalayan ve yapı ruhsatında yapı sahibi olarak yer alan kooperatiflere verilen bir inşaat taahhüt hizmeti bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki işlemler bir hizmet ifası değil konut teslimidir ve müteahhit tarafından arsa sahibi kooperatife konutların büyüklüğüne göre %1 veya %18 oranında KDV'li fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Örnek:

Yapı Sahibinin	Yapı Müteahhidinin
Adı soyadı, unvanı, TC kimlik no	Adı soyadı, unvanı, TC kimlik no
SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifi	SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifi

Yapı ruhsatında yapı sahibi ve müteahhidi olarak yer alan SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifine yapılan inşaat taahhüt işlerinde ruhsat tarihine göre istisna veya indirimli oran uygulanacaktır.

Örnek:

Yapı Sahibinin	Yapı Müteahhidinin
Adı soyadı, unvanı, TC kimlik no	Adı soyadı, unvanı, TC kimlik no
SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifi	Karadeniz İnş. Ltd. Şti.

Yapı ruhsatında yapı sahibi olarak yer alan SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifine Karadeniz İnş. Ltd. Şti. veya başka firmalar tarafından yapılan inşaat taahhüt işlerinde ruhsat tarihine göre istisna veya indirimli oran uygulanacaktır. Ancak SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifi ile Karadeniz İnş. Ltd. Şti. arasında kat karşılığı inşaat sözleşmesi varsa ortada taahhüt hizmeti olmadığından konut büyüklüğüne göre teslimde KDV hesaplanacaktır.

Örnek:

Yapı Sahibinin	Yapı Müteahhidinin
Adı soyadı, unvanı, TC kimlik no	Adı soyadı, unvanı, TC kimlik no
SS Poyraz Konut Yapı Koop. ve Ort.	Karadeniz İnş. Ltd. Şti.

Yapı ruhsatında yapı sahibi olarak SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifi ve Ortakları yer aldığından işin konut yapı kooperatifine yapılması şartı yerine getirilmemiştir. Kooperatife yapılan inşaat taahhüt işlerinde genel oran uygulanacaktır.

Örnek:

Yapı Sahibinin	Yapı Müteahhidinin
Adı soyadı, unvanı, TC kimlik no	Adı soyadı, unvanı, TC kimlik no
SS Poyraz Konut Yapı Koop. ve Ort.	SS Ülkem Konut Yapı Kooperatifi

Yapı ruhsatında yapı sahibi olarak yer alan SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifine SS Ülkem Konut

Yapı Kooperatifi veya başka firmalar tarafından yapılan inşaat taahhüt işlerinde ruhsat tarihine göre istisna veya indirimli oran uygulanacaktır. Ancak SS Ülkem Konut Yapı Kooperatifi yapı müteahhidi olduğundan ona yapılan inşaat taahhüt işlerinde genel oran uygulanacaktır. Öte yandan, SS Poyraz Konut Yapı Kooperatifi ile SS Ülkem Konut Yapı Kooperatifi arasında kat karşılığı inşaat sözleşmesi varsa taahhüt hizmeti değil konut teslimi baz alınarak KDV hesaplanacaktır.

Tereddütlü bir başka konu istisna ve indirimli oran uygulamasından ne zamana kadar faydalanılacağıdır. Burada kooperatif tarafından teslim edilen konutların kullanılmaya başlanması, yani yapı kullanım izin belgesi alınması kriter olarak belirlenmektedir. Yapı kullanım izin belgesi alındıktan sonra yapılan inşaat taahhüt işleri genel orana tabi olacaktır. Bu bağlamda tasfiye kararı alan ve ticaret siciline tescil ettiren konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine de istisna veya indirimli oran uygulanmayacaktır.

Örnek: SS Defne Konut Yapı Kooperatifi inşaatına başladığı konutları 22/9/2007 tarihinde üyelerine teslim etmiştir. 15/3/2008 tarihinde tasfiye kararı alan kooperatif aynı hafta bu kararı ticaret siciline tescil ettirmiştir. Tasfiye Halinde SS Defne Konut Yapı Kooperatifi 20/3/2011 tarihinde daha önce teslim ettiği konutlara ısı yalıtımı yapılması konusunda müteahhit firmayla anlaşmıştır. Buna göre, müteahhit firmanın ısı yalıtımı tamamlandığında düzenleyeceği faturada %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

Vergi İdaresinin konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna ve indirimli oran uygulamasında düzenlemenin gerekçesini işaret ederek getirdiği sınırlamalar kendi içinde tutarlık gösterse de bu konuda açık bir düzenleme yetkisi bulunmaması yargı kararları ile uygulamanın sürekliliğini engellemiştir. Kimi yargı kararlarında düzenlemenin amacı gözetilerek İdarenin getirdiği sınırlamalar uygun bulunurken kimi yargı kararlarında düzenlemenin lafzından hareketle tebliğ ve sirkülerle getirilen şartlar iptal edilmiştir. Konuya ilişkin süren davalarda da aynı sorun devam etmektedir.

Son olarak, Vergi İdaresi tarafından yapılacak yoklama ve denetimlerde hakkın kötüye kullanılması suretiyle KDV avantajından yararlanmak amacıyla

ticari organizasyon oluşturulduğunun tespit edilmesi durumunda müeyyide uygulanabileceğini, hatta müteselsil sorumluluk gereğince tarhiyatların muhatabının kooperatiflerle birlikte bu kooperatiflere inşaat taahhüt işini yapan KDV mükelleflerinin de olabileceğini hatırlatmak gerekir.



3. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN KDV MÜKELLEFİYETİ

3/7/2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanunla KDV Kanununda yapılan değişiklikler, konut yapı kooperatifleri açısından bu tarihin yeni bir milat olmasını sağlamıştır.

Bu düzenlemeyle konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptıkları konut teslimlerindeki istisna, geçici maddeyle 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatifleriyle sınırlandırılmış; bu tarihten sonra ruhsat alan kooperatiflerin üyelerine yaptıkları konut teslimleri ise KDV'ye tabi tutulmuştur.

Bu nedenle konut yapı kooperatiflerinin KDV mükellefiyeti, ruhsat tarihleri ve ruhsatta yapı sahibi ya da müteahhidi bölümünde yer almalarına bağlı olarak değişiklikler arz etmektedir.

3.1. Yapı Sahibi Konut Yapı Kooperatiflerinin KDV Mükellefiyeti

3.1.1. 3/7/2009 Tarihinden Önce Bina İnşaat Ruhsatı Bulunan Konut Yapı Kooperatiflerinin Durumu

KDV Kanununun geçici 28. maddesine göre, 3/7/2009 tarihi öncesinde bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptıkları konut teslimleri eskiden olduğu gibi KDV'den müstesnadır.

3/7/2009 tarihi öncesinde bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin sadece üyelerine

konut teslim etmeleri durumunda tüm işlemleri istisnaya tabi olacağından KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek yoktur. Ancak bu kooperatiflerin ortakları dışında konut satışı yapmaları veya bu istisnadan vazgeçmeleri durumunda KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri gerekir.

KDV Kanununun 18. maddesine göre, vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanların, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilmeleri mümkündür. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamaması gerekirken vazgeçmenin mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlerine etkisi bulunmamaktadır.

Bu şartlar sağlandığı takdirde konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptıkları konut teslimlerinde konutun büyüklüğü esas alınarak KDV hesaplanması gerekecektir.

Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptıkları konut teslimleri kısmi istisna niteliğinde olduğundan bu teslimler nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimi mümkün değildir. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri de ruhsat tarihine göre istisna veya indirimli orana (%1) tabi bulunduğundan genellikle inşaat aşamasında fazlaca bir KDV yüklenimi olmamakta, bu nedenle kooperatifler de isteğe bağlı mükellefiyeti tercih etmemektedirler. Ancak kooperatiflerin kendilerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde indirimli orana tabi olmakla ilgili şartlarda sorun yaşamaları veya konut imalatında taahhüt hizmeti yerine malzeme alma yolunu seçmeleri gibi nedenlerle isteğe bağlı mükellefiyet tesis etmek yoluyla indirim hakkını kullanmayı tercih ettikleri görülebilmektedir. KDV yüklenmek durumunda kalan bu kooperatiflerin teslim ettikleri konutlar da 150 m²'nin altındaysa, yani indirimli orana tabi teslimde bulunacaklarsa isteğe bağlı mükellefiyetin bir diğer sonucu indirimli orana tabi teslimler nedeniyle iade talep etme olanağıdır.

3.1.2. 3/7/2009 Tarihinden Sonra Bina İnşaat Ruhsatı Alan Konut Yapı Kooperatiflerinin Durumu

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle 3/7/2009 tarihinden itibaren bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatifleri adına, bina inşaat ruhsatının alındığı tarihten itibaren KDV mükellefiyetinin tesis edileceği,

vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi sözü edilen konut yapı kooperatifleri tarafından takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi verileceği açıklanmıştır.

Burada mükellefiyet için önemli olan faaliyete başlama yani bina inşaat ruhsatının alınmasıdır. 3/7/2009 tarihinden önce veya sonra kurulan konut yapı kooperatifleri adına bina inşaat ruhsatı alınmamışsa ve herhangi bir ticari faaliyette bulunulmuyorsa KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.



Örnek: 2005 yılında kurulan SS Kartal Konut Yapı Kooperatifi 15/8/2009 tarihinde bina inşaat ruhsatı almıştır. Kooperatif maddi sorunlar nedeniyle de inşaat faaliyetine 15/2/2010 tarihinde başlamıştır.

SS Kartal Konut Yapı Kooperatifinin Ağustos/2009 dönemi itibarıyla KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi ve 24/10/2009 tarihinde de ilk KDV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. İnşaat faaliyetine 15/2/2010 tarihinde başlansa dahi bu tarihten önce de takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla KDV beyannamesi verilmesi zorunludur. Mükellef kooperatif bu beyannamelerde genel yönetim, işletme veya pazarlama giderleri nedeniyle ödediği KDV tutarlarını (örneğin elektrik, su, kırtasiye) indirim KDV olarak beyan edebilecek, indirim konusu yapamadığı bu tutarları sonraki dönemlere devredebilecektir.

3.2. Yapı Müteahhidi Konut Yapı Kooperatiflerinin KDV Mükellefiyeti

5904 sayılı Kanunun 16. maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28. maddede, 3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddenin gerekçesinde, bina inşaat ruhsatı Kanunun yürürlüğünden önce alınmış konutların, yürürlükten sonraki teslimlerinde istisna hükümlerine göre işlem yapılacağı ve maddede geçen "bina inşaat ruhsatı" ibaresi, münhasıran konut yapı kooperatifleri adına düzenlenmiş bina inşaat ruhsatlarını ifade ettiği açıklanmıştır.

Bu durumda, bina inşaat ruhsatlarının yapı ruhsatı bölümünde yer almayan konut yapı kooperatiflerinin 3/7/2009 sonrasında üyelerine yapacağı teslimlerde KDV hesaplanması gerekmektedir. Bunun bir diğer sonucu ruhsatta yapı müteahhidi olarak görülen bu konut yapı kooperatiflerinin 3/7/2009 tarihi itibarıyla yapacakları tüm teslim ve hizmetler KDV'ye tabi olacağından bu kooperatiflerin 3/7/2009 tarihi itibarıyla herhangi bir ticari faaliyet sürdürmeleri halinde mükellefiyetlerinin tesis edilmesi gerektiğidir.

Bu yeni durumun bir sonraki adımı ise bu kooperatiflerin üyelerine veya üçüncü kişilere net alanı 150 m²'ye kadar olan konutların tesliminde % 1 oranında KDV hesaplamaları ve söz konusu teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin, KDV Kanununun 29/2 maddesi kapsamında iadesinin talep edilmesidir.

Böylelikle 5904 sayılı Kanun dolaylı ve sınırlı olsa da yapı müteahhidi konut yapı kooperatiflerinin KDV sorununu çözmüş bulunmaktadır. Bu kooperatifler inşaat yapıldığı sırada kendilerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde şartları sağlayamamaları nedeniyle indirimli orandan hizmet alamamaktadırlar. 5904 öncesinde bu kooperatiflerin üyelerine yaptıkları teslimler de istisna olduğundan %18 oranında yüklendikleri vergiyi indirim ve iade konusu etmeleri (istisnadan vazgeçme dışında) mümkün bulunmamaktaydı. Yapılan değişiklikle yapı müteahhidi kooperatifler üyelerine yaptıkları teslimlerde indirimli oran hesaplamaları halinde daha önce yüklendikleri vergileri konut teslimi sonrasında iade olarak talep edebileceklerdir.

4. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN ORTAK DIŞI İŞLEMLERİ

Konut yapı kooperatiflerine tanınan vergi teşviklerinde bu kuruluşların sosyal amaçları göz önünde tutulmaktadır. Aksi halde, yani ticari amaçla faaliyet gösterilmesi durumunda bu teşvikler uygulanmayacaktır. Konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere yaptıkları teslimler de bu

kapsamda değerlendirilmekte ve hem kurumlar vergisi hem de KDV açısından genel esaslara göre vergilendirme gerçekleşmektedir.

KDV açısından konut yapı kooperatiflerinin taşınmaz satışlarında dikkat edilmesi gereken bir düzenleme Kanunun 17/4-r maddesinde yer alır. Söz konusu maddede, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimlerinin ise istisna kapsamı dışında olduğu hükmü yer almaktadır.

Buna göre, konut yapı kooperatiflerince ekonomik kriz, aidatların ödenmemesi vb. nedenlerle inşaaat başlanılamaması üzerine kooperatif arsasının satışında bu istisna uygulanmakta; ancak inşaat sonrası üyeler dışındaki üçüncü kişilere konut ve işyeri satışları ise genel hükümlere göre KDV'ye tabi tutulmaktadır.

Örnek: SS Hedef 2010 Konut Yapı Kooperatifi 2000 yılında kurulmuş ancak ekonomik kriz sonrasında bazı üyelerin aidatlarını ödeyememesi ve üyelikten ayrılmak durumunda kalmaları nedeniyle konut inşaatı başlamamış ve 2000 yılında alınan arsa 2010 yılında satılmıştır.

Buna göre, kooperatif kuruluş tarihinde aldığı arsayı 2010 yılında sattığında KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre KDV hesaplanmayacaktır.

Örnek: SS Uyanıklar Konut Yapı Kooperatifi imar değişikliği sonrasında elde ettiği kat izni nedeniyle fazladan yaptığı 20 konutu kooperatife ortak olmayan kişilere satmıştır.

Bu durumda, kooperatifin gayrimenkul ticareti yaptığı kabul edilmekte ve söz konusu konutların iki yıldan fazla süredir kooperatif aktifinde yer alıp almadığına bakılmaksızın KDV hesaplanmaktadır.



5. KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNİN İNDİRİMLİ ORANDAN DOĞAN KDV İADE ALACAKLARI

Yapı sahibi konut yapı kooperatiflerinden 3/7/2009 tarihinden sonra ruhsat alanlar ve bu tarihten önce ruhsat almış olmakla birlikte isteğe bağlı mükellefiyet tesis edenler ile yapı müteahhidi konut yapı kooperatifleri net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde %1 oranında (2007/13033 sayılı Kararnameye ekli I sayılı listenin 11. sırası) KDV hesaplayacaklardır.

Kooperatiflerin bu teslimler dolayısıyla yükledikleri vergilerin indirim yoluyla giderilememesi durumunda KDV Kanunun 29/2 maddesi ve 99 Seri No.lu KDV Genel Tebliğindeki açıklamalar çerçevesinde iade talep edilmesi mümkündür.

İndirimli orana tabi işlemlerde iade hesabına alınacak KDV işlemin bünyesine giren vergi tutarı ile işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarı arasındaki fark olacaktır.

Bu durumda kendilerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde indirimli oran uygulanan ancak kendileri de indirimli oran uygulayarak satış yapan konut yapı kooperatifleri KDV iadesi talep edebilecekler midir?

Kanunun 29/2 maddesi vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen verginin iadesini öngördüğünden, alış ve satışları aynı indirimli orana tabi bulunan mükelleflerin iade talep etmesine engel bir durum yoktur.

Uygulamada işlemin bünyesine giren verginin işlem bedelinin genel vergi oranı ile çarpılması sonucu bulunan tutardan fazla olmaması esastır. İşlemin bünyesine giren verginin bu tutarları aşacak biçimde ortaya çıktığı durumlarda dahi, fazla kısım vergi inceleme raporu veya YMM tasdik raporu ile (fazlalık sebebinin raporda açıkça izah edilmesi ve gerekiyorsa belgelendirilmesi şartıyla) iade edilebilmektedir. (Konuyla ilgili 115 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Taslağında iade hesabına yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın, % 1 oranına tabi işlemler için işlem bedelinin % 17'sini, % 8 e tabi işlemler için ise işlem bedelinin % 10'unu aşan kısmın dahil edilmeyeceği, ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebinin, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirileceği

açıklanmaktadır.)

Konut yapı kooperatifleri de kendilerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde indirimli oran uygulansa dahi indirimli orana tabi konut teslimlerinin olduğu dönemde veya bu teslimlerin olduğu yılın sonunda, bu teslimler nedeniyle yüklendikleri ancak indirim yoluyla gideremedikleri vergilerin iadesini talep edebilirler.

Örnek: SS İnebolulular Konut Yapı Kooperatifi 15/7/2009 tarihinde almış olduğu yapı ruhsatı ile başladığı inşaat faaliyeti sonrasında 28/2/2011 tarihi itibarıyla bitirmiş olduğu A bloktaki 140 m² büyüklüğündeki 20 daireyi üyelerine teslim etmiştir.

Kooperatif 24/4/2011 tarihinde vereceği beyannamesinde bu 20 konut nedeniyle yüklendiği vergileri, hesaplanan vergi tutarından düşecek ve kalan tutarın iadesini talep edebilecektir.

İade hesabına bu konutlara isabet eden inşaat taahhüt hizmetleri, proje ve mimarlık gibi hizmetler, kooperatifçe satın alınan veya ithal edilen malzemeler nedeniyle ödenen KDV tutarları, YMM raporu ile iade talep edilmesi durumunda YMM ücretleri dahil edilecektir. Bulunan tutarın azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde yanında genel yönetim giderleri, amortismanı tabi kıymetlerden de pay verilebilecektir.

Örnek: 20/1/1995'de kurulan SS Arslanlar Konut Yapı Kooperatifi 15/6/2005 tarihinde inşaat ruhsatı almıştır. Konut yapımına başlamadan istisnadan vazgeçen kooperatif düzenli olarak KDV beyannamelerini vermiş ve hesaplanan KDV tutarı olmadığından yüklendiği KDV tutarlarını devreden KDV tutarına eklemek durumunda kalmıştır. Kooperatif 15/10/2010 tarihinde 100 ile 140 m² arasındaki konutları üyelerine teslim etmiştir.

Buna göre, istisnadan vazgeçilmesi nedeniyle konut yapı kooperatifi Ocak/2011 beyannamesinde iade talebinde bulunabilecektir.

6. DEĞERLENDİRME

Ülkemizde özellikle 80'li ve 90'lı yıllarda dar ve orta gelirli vatandaşların konut sahibi olmalarında önemli bir rol alan konut yapı kooperatifleri gerek demokratik örgütlenme yapılarının yarattığı baskı gerekse sosyal ve ekonomik gerekçelerle devlet tarafından da desteklenmiştir. KDV açısından sağlanan destek ise bu örgütlenmelerin üyelerine konut teslimlerinde KDV hesaplanmaması ve bunlara yapılan inşaat taahhüt

işlerinde KDV istisnası veya indirimli oran uygulanması şeklinde gerçekleşmiştir. Ancak zamanla inşaat sektöründe yer alan firmaların da yapılarını değiştirerek kooperatif adı altında faaliyet göstermek suretiyle vergi avantajlarından yararlanmaya çalışmaları sağlanan bu desteğe belirli sınırlamalar getirilmesine neden olmuştur.

Son yıllarda vergi yargısını da oldukça meşgul eden bu sorun konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yaptığı teslimlerde KDV uygulaması getirilmesiyle çözülmek istenmektedir. İleriye yönelik bir önlem olmakla birlikte bu adımın da nihai bir çözüm sağlaması kuşkulu görünmektedir. Bugün geline nokta, piyasada rekabet ortamının sağlanması, dar ve orta gelirli vatandaşların konut edinimi konusunda rolünü tamamlanması, Avrupa Birliği uyum sürecinde süper indirimli oranın kaldırılacağı gerekçeleriyle konut yapı kooperatiflerine sağlanan avantajların tamamen kaldırılması tartışılmaktadır.

Diğer yandan, mevcut düzenlemenin en azından bugüne kadar sağladığı faydalar da ortadadır. Küçük tasarrufların, eşitlik ilkesi çerçevesinde karşılıklı yardım ve dayanışma içinde ekonomik menfaate dönüşmesini sağlamak amacıyla kurulan kooperatiflere vergi teşvikleri sağlanmalıdır. Bunun amacı dışına çıkartılmasını engellemek için sınırların tebliğ veya sirküler gibi düzenleyici işlemler yerine Kanun veya Kararnamede yer alan ifadelerle belirlenmesi daha sağlıklı bir yapının kurulmasını sağlayacaktır.



DAMLAMA VE YAĞMURLAMA SULAMADA KDV ORAN UYGULAMASI

Mustafa ERSAN
Gelir İdaresi Başkanlığı KDV Müdürü

1. GİRİŞ

Uzun yıllar yurdumuz tarım ülkesi olarak anılmıştır. Sanayinin gelişmesiyle tarım önem sırasında gerilerde kalsa da, Harran ovasına suyun gelmesiyle yine de ülke gündeminde önemli bir yer alabilmiştir. Çağdaş olmayan yöntemler kullanılarak ve aşırı yapılan sulama tarımı olumsuz etkilemiştir. Bu durum sulama yöntemleri konusundaki tartışmaları da beraberinde getirmiştir.

Sulama sistemlerine ilişkin vergisel açıdan ilk düzenleme KDV konusunda yapılmıştır. Bakanlar Kurulu damla ve yağmurlama sulama sistemlerine uygulanan KDV oranını %18 den %8 e indirmiştir. Bu suretle çağdaş sulama yöntemlerini de teşvik etmiştir.

Bu çalışmada, damla ve yağmurlama sulama sistemleri ile aksam ve parçalarının tesliminde KDV oran uygulaması incelenecektir.

2. BAKANLAR KURULU DÜZENLEMESİ

KDV oranları KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu

tarafından belirlenmektedir.

KDV oranlarını belirleyen temel Kararname 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesidir. Bu Kararname eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 oranında KDV uygulanmaktadır.

Söz konusu Kararname eki II sayılı listenin “B” bölümüne 2008/13254 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile 9/2/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen 28 inci sırada sayılan “8424.81 Tarıma ve bahçeciliğe ait olanlar (sıvı veya toz halindeki maddeleri püskürtmeye, dağıtmaya veya pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar)” %8 oranında KDV’ye tabi tutulacaktır.

3. 8424.81 TARİFE POZİSYONUNUN AÇIKLAMASI

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonunda, tarıma ve bahçeciliğe ait olan ve sıvı ve toz haldeki maddeleri püskürtmeye, dağıtmaya ve



pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar yer almaktadır.

Bu tarife pozisyonuna ait gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında sulama cihazları, sıvı püskürtücüler, toz püskürtücüler, pülvarizatörler, traktörler tarafından çekilmek veya bunlara monte edilmek üzere yapılmış pülvarizatörler bulunmaktadır.

13/9/2008 tarih ve 26996 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliğinde (Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi) (Seri No:1) gümrük tarife istatistik pozisyonları itibarıyla eşyalar ile ilgili açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir.

İzahnameye göre, sulama sistemi genellikle çeşitli sistemlerin birleşmesinden oluşmaktadır. Bu sistemler;

- i. Kontrol istasyonu (delikli filtreler, gübreleme enjektörleri, dönüşsüz valfler, basınç regülatörleri, sayaçlı valfler, basınç gösteren kalibreler, hava delikleri vb.)
- ii. Yer altı şebekesi (dağıtım boru ve şebekeleri, suyu kontrol istasyonundan sulama bölgesine kadar taşırlar)
- iii. Yer üstü şebekesi (su toplayıcılarla irtibatlandırılmış suyu toplama hatları)

Bu gibi sulama sistemleri fonksiyonel üniteler olarak 8424.81 tarife pozisyonunda yer almaktadır. Sulama sistemlerinin aksam ve parçaları, gerek kontrol istasyonunda gerekse yer altı ve yer üstü şebekesinde yer alsın bu kapsamda değerlendirilmez.

Ticari hayatta yağmurlama ve damla sulama sistemi en çok kullanılan sulama sistemleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Damla sulama ile daha az su kullanılarak daha çok alan randımanlı olarak sulanır. Meğilli arazilerde erezyna sebebiyet vermeden sulama yapılabilir. Yağmurlama sulama sisteminde ise istenilen zaman ve sürelerde homojen bir sulama yapmak mümkündür.

Damla sulama sistemleri Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonuna ait "8424.81.10.00.00 Sulama cihazları" gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer almaktadır.

Yağmurlama sulama sistemi ile bu sistemde kullanılan ve ticari hayatta yağmurlama ve sulama başlığı (spring - tabanca) olarak isimlendirilen spring cihazı Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonuna ait "8424.81.30.10.11 Sıvı püskürtücüler" gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer almaktadır.



Damla ve yağmurlama sulama sistemlerini oluşturan aksam ve parçalar ise Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonunda yer alan gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları kapsamında bulunmamaktadır.

4. DAMLA VE YAĞMURLAMA SULAMA SİSTEMLERİNİN AKSAM VE PARÇALARI

Damla ve yağmurlama sulama sistemleri birçok parçanın bir araya getirilmesi sonucu oluşan sistemlerdir.

Yağmurlama sulama sistemleri; yeterli suyun depolanabilmesi için su deposu, sulama sistemindeki basıncı sağlayan hidrofor, vanalara elektrik sinyal göndererek sırasıyla çalışmalarını sağlayan kontrol ünitesi, sensörler, filtre, vanalar, sulama başlıkları, borular, bağlantı elemanları ve yer altı kabloları gibi parçalardan oluşmaktadır.

Damla sulama sistemlerinin en önemli parçası damlaticılardır. Damlaticılar plastikten yapırlar ve lateral adı verilen boruların üzerine monte edilirler. Damlaticılar suyu saatte birkaç litrelik bir miktar ile toprağa damlatırlar.

Damlaticılar dışında, suyun ve gübrenin süzüldeğı süzgeçler, basıncın kontrol edildiğı basınç ölçerler (manometre), vanalar ve gübreleme tankı, P.V.C., polietilen, galvanizli çelik veya asbestli borulardan döşenebilen ana boru hattı, polietilen P.V.C. veya galvaniz borulardan oluşan ve ana boru hattından

suyu alıp laterallere ileten yan boru hattı, polietilen veya yumuşak P.V.C. borulardan oluşan üzerinde damlaticıların belli aralıklarla bağlandığı lateraller damla sulama sisteminin temel parçalarıdır.

Yağmurlama ve damla sulama sistemlerinde kullanılan borular ve bağlantı parçaları Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 39 uncu faslındaki plastikler ve mamulleri kapsamında olup, bu fasla ait 39.17 tarife pozisyonunda “Plastikten hortumlar, borular ve bağlantı elemanları (manşon, nipel, dirsek, flanşlar gibi)” ismen sayılmıştır.

Bu pozisyon kapsamındaki borular; 3917.31 “Esnek borular ve hortumlar”,

3917.32 “Diğerleri (başka bir şekilde diğer maddelerle birleştirilmemiş veya takviye edilmemiş) (bağlantı elemanları olmayan)”, 3917.33.00.00.00 “Diğerleri (başka bir şekilde diğer maddelerle birleştirilmemiş veya takviye edilmemiş) (bağlantı elemanları olan)” şeklinde sınıflandırılmıştır.

Yağmurlama ve damla sulama sistemlerinde kullanılan dripli (üzeri belirli aralıklarla gözeneklendirilmiş veya delinmiş) ve diripsiz borular Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 3917.31, 3917.32, 3917.33 tarife alt açılımlarında tanımlanan plastikten hortumlar ve borular kapsamında bulunmaktadır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Karamamesi eki listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 39.17 tarife pozisyonu kapsamındaki eşyalar yer almamaktadır.



5. DAMLA VE YAĞMURLAMA SULAMA SİSTEMLERİ İLE BUNLARIN AKSAM VE PARÇALARINA UYGULANACAK KDV ORANI

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonunda yer alan ve birçok parçanın bir araya getirilmesi ile oluşan damla ve yağmurlama sulama sistemleri 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki II sayılı listenin B/28 inci sırası kapsamında yer almaktadır. Bu nedenle, damla ve yağmurlama sulama sistemi tesliminde %8 oranında KDV uygulanmaktadır.

Yağmurlama sulama sisteminde kullanılan ve ticari hayatta yağmurlama ve sulama başlığı (spring - tabanca) olarak isimlendirilen spring cihazı Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonuna ait "8424.81.30.10.11 Sıvı püskürtücüler" gümrük tarife istatistik pozisyon numarası kapsamında yer aldığından bu eşyaların teslimi %8 KDV oranına tabi olacaktır.

Damla ve yağmurlama sulama sistemlerinde kullanılan borular ve ek parçalar Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonuna ait gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında yer almamaktadır.

Damla sulama sisteminde kullanılan dripli (üzeri belirli aralıklarla gözeneklendirilmiş veya delinmiş) dripsiz damlama sulama boruları ile yağmurlama sulama sistemlerinde kullanılan borular;

Damla ve yağmurlama sulama sistemlerinde kullanılan plastik yağmurlama borusu, istavroz, dirsek, es, redüksiyon, TE, abot, adaptör, başlık, körtapa, küresel vana, kangal plastik boru, priz kolye, manşon, tapa;

Mandallı yağmurlama borusu, por yağmurlama borusu, mandallı s abot,

yükseltici, küresel otomatik vana, mandallı TE, mandallı dirsek, mandallı körtapa, conta

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki listelerde yer almadığından bu aksam ve parçaların

teslimi genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır.

6. SONUÇ

Damla ve yağmurlama sulama sistemi teslim ve ithalinde %8, bu sistemi oluşturan aksam ve parçaların teslim ve ithalinde ise %18 oranında KDV uygulanmaktadır.

KDV sistemimiz mal ve hizmet alımları nedeniyle ödenen KDV'nin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesi esasına dayanır. Vergilendirme dönemleri itibariyle yapılan karşılaştırma sonucu yüklenilen KDV, hesaplanan KDV'den fazla ise aradaki fark sonraki dönemde indirim konusu yapılmak üzere devretmektedir.

Mükellef KDV oranı indirilmiş bir işlem yapıyorsa devamlı devreden KDV çıkacaktır. Bu durum mükellef üzerinde finansman yükü yaratır. Bunu önlemek amacıyla KDV Kanununun 29/2 nci maddesinde, Bakanlar Kurulunca KDV oranı indirilmiş işlemleri yapanlara işlemin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen KDV'nin yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesi imkanı sağlanmıştır.

Aksam, aksam ve parçaları piyasadan %18 KDV ile temin ederek sulama sitemini çiftçiye %8 KDV ile satan firmalar KDV oranı indirilmiş olan bu işlemleri nedeniyle yükledikleri verginin iadesini talep edebilir. 4/6/2010



İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Osman KIRBAŞ
Gelir İdaresi Başkanlığı
Kurumlar Vergisi Şube Müdürü

1. GİRİŞ

Yatırım indirimi müessesesi, bir yatırım teşviki olarak mevzuatımıza girdiği 1963 yılından beri, çeşitli kanunlarla değişikliklere uğramış 5479 sayılı Kanunla son halini almıştır. Bu Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası" başlıklı 19. maddesi kaldırılmış ve 3 yıl süreyle yatırım indirimi istisnası uygulamasına yön verecek Geçici 69. madde eklenmiştir. Bu tarihten sonra 2006, 2007 ve 2008 yılları için yatırım indirimi istisnasından yararlanıp yararlanmama seçimlik bir hak halini almış, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesinde yer alan şartlar dahilinde isteyen mükelleflerin bu üç yıl için yatırım indiriminden yararlanabilmelerine imkan tanınmıştır.

Yatırımın indiriminin 31.12.2008 tarihinde tamamen sona ermesinin ardından, "İndirimli kurumlar vergisi" yatırım indirimi istisnasının yeni versiyonu olarak mevzuatımızda Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi olarak yerini almıştır.

2. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDE TEMEL KAVRAMLAR: İNDİRİMLİ VERGİ ORANI, YATIRIMA KATKI ORANI VE YATIRIMA KATKI TUTARI

- Yatırıma katkı oranı, Devletin yatırıma sağlayacağı teşvikin oranını,
- İndirimli vergi oranı, tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla Devletin- yatırımcıya destek verebilmesi için bu yatırımlardan elde edilen kazançlara uygulanacak vergi oranını,
- Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak- suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımlarda Devletçe

karşılacak toplam tutarı yani Devletin yatırımcıya vereceği desteği ifade etmektedir.

Yatırıma katkı tutarları ve indirim oranları 2009/15199 sayılı BKK ile belirlenmiştir.

3. KİMLER İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDEN YARARLANABİLECEK

Bakanlar Kurulu tarafından gruplandırılacak illerde ve sektörlerde anılan Kanunda belirtilen şartlara uygun olarak yatırım yapan mükellefler indirimli kurumlar vergisi müessesesinden yararlanabileceklerdir.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 4 üncü maddesi kapsamında münhasıran tekstil, konfeksiyon ve hazır giyim, deri ve deri mamulleri sektörlerinde faaliyette bulunanlardan üretim tesislerini Bakanlar Kurulunca belirlenen illere 31.12.2010 tarihine kadar nakleden ve asgari 50 kişilik istihdam sağlayan mükelleflerin, bu illerdeki işletmelerinden sağladıkları kazançlar için nakil tarihini izleyen hesap döneminden itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisi oranını % 75'i geçmemek üzere indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu bu yetkiye istinaden 2009/15199 sayılı BKK ile taşınma desteğinden yararlanacak mükellefler için kurumlar vergisi oranı %5 olarak belirlemiştir.

Yine Kurumlar Vergisi Kanunun Geçici 5 inci maddesinde, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin bu madde kapsamında 31.12.2009 tarihine kadar birleşmeleri halinde, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançları ile birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde

ettiği kazançlar için kurumlar vergisi oranını % 75'e kadar indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. 2009/15386 Bakanlar Kurulu Kararıyla kurumlar vergisi oranı, birleşme nedeniyle infisah eden kurumun, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde elde ettiği kazançlar için % 5 ve birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere, üç hesap döneminde elde ettiği kazançlar için % 5 olarak belirlenmiştir.

Her ne kadar bu yeni teşvikin adı "İndirimli kurumlar vergisi" olsa da Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesinin sekizinci fıkrasında yer alan "Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır." hükmüyle gelir vergisi mükellefleri için de bu uygulamadan yararlanabilme imkanı getirilmiştir. Böylelikle şartları taşıyan gelir vergisi mükellefleri, bu kapsamdaki yatırımlarından elde ettikleri kazançları için yatırıma katkı tutarına ulaşılncaya kadar Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen indirim oranına göre indirimli gelir vergisi tarifesine tabi tutulacaklardır.

yapılan yatırımlar ile

- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar dolayısıyla indirimli kurumlar vergisinden yararlanılamayacaktır.

5. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDEN YARARLANMA

İndirimli kurumlar vergisinden yararlanmak isteyen mükellefler öncelikle Hazine Müsteşarlığına müracaat ederek yatırımlarını yatırım teşvik belgesine (YTB) bağlatmak zorundadırlar. İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, mükelleflerin Hazine Müsteşarlığından alacakları yatırım teşvik belgesine bağlanmış olduğundan Maliye Bakanlığı mükelleflerin YTB lerine göre işlem yapacaktır.

4842 sayılı Kanun öncesi yatırım indirimi istisnasında olduğu gibi yatırımcının yatırım yerini, sektörünü, yatırım büyüklüğünü Hazine Müsteşarlığı kontrol edecek ve indirimli kurumlar vergisi de dahil olmak üzere hangi teşviklerden yararlanacağına YTB üzerinde yer verecektir.



4. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDEN YARARLANAMAYACAK MÜKELLEFLER/YATIRIMLAR

Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları ve taahhüt işi yapanların indirimli kurumlar vergisinden yararlanması mümkün olmadığı gibi

- 4328 sayılı Yap-İşlet Modeli ile Elektrik Enerjisi Üretim^{3/4} Tesislerinin Kurulması ve İşletilmesi ile Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar,
- 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli^{3/4} Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında

Dolayısıyla, mükellef indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak istediğinde beyanname üzerindeki ayrılmış kısımları doldurması, YTB'sinde yer alan oran üzerinden vergisini hesaplaması ve istendiğinde YTB'sini ibraz etmesi yeterli olacaktır.

6. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULANACAK KAZANÇLAR

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında, Bakanlar Kurulunun belirleyeceği illerde/sektörlerde ve bunlara ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerine uygun yeni yatırımlarını Hazine Müsteşarlığından almış oldukları YTB'ler çerçevesinde gerçekleştiren kurumlar vergisi mükelleflerinin (sadece bu yatırımların tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edecekleri kazançlar) indirimli kurumlar vergisi oranından yararlanmaları

mümkün olacaktır.

Mükelleflerin KVK 32/A maddesi kapsamındaki yatırımları dışında başkaca faaliyetlerinin bulunması halinde söz konusu diğer faaliyetlerinden elde ettiği/edeceği kazançlara indirimli vergi oranı değil yürürlükte bulunan normal kurumlar vergisi oranı/gelir vergisi tarifesi uygulanacaktır.

Örnek: Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen (B) ilinde/sektöründe, KVK'nın 32/A maddesi kapsamında uygun büyüklükte yatırım yapan (VYZ) A.Ş. 2010 yılında işletmeye başladığı yatırımından 120.000 TL, bu yatırım dışındaki faaliyetlerinden ise 420.000 TL kazanç sağlamıştır. Bu şirketin toplam 540.000 TL olan kurum kazancının 120.000 TL'lik kısmı için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanırken KVK'nın 32/A maddesi kapsamı dışındaki faaliyetlerinden elde ettiği 420.00 TL'lik kurum kazancına yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır.

İndirimli kurumlar vergisi, sadece Kurumlar Vergisi Kanununun 32/A maddesi kapsamında yapılacak yeni yatırımlardan elde edilecek kazançlara uygulanabileceğinden, anılan madde kapsamındaki yatırımı dışında başkaca faaliyetleri bulunan mükelleflerin muhasebe kayıtlarının, bu madde kapsamındaki yatırımlarından elde edeceği kazançlarının diğer kazançlarından ayrı olarak takip ve tespitine imkan vermesi gerekmektedir.

7. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNDE BAŞLANGIÇ VE UYGULAMA SÜRESİ

Mükellefler, bu Kanun kapsamında yaptıkları yatırımları kısmen veya tamamen işletmeye başladıkları geçici vergi döneminden itibaren indirimli kurumlar vergisinden yararlanabileceklerdir.

31.12.2008 tarihinde tamamen sona eren yatırım indirimi istisnasında yatırım harcamasının yapıldığı dönemden itibaren istisnadan yararlanma, KVK'nın 32/A maddesi ile yatırımların kısmen veya tamamen işletilmesi olarak değiştirilmiştir. İndirimli kurumlar vergisiyle birlikte yatırım indirimi uygulamasında var olan "harcama" esasından vazgeçilerek "işletme" esasına geçilmiştir.

Gerek bu yeni teşviki yatırım indiriminden ayıran "işletme" esası gerekse indirimli vergi oranının yatırımlardan elde edilecek kazançlara uygulanacak olması önceki dönemlerde karşılaştığımız "verimsiz" veya "yarım kalmış" yatırımları azaltacak olup bu özelliğiyle indirimli kurumlar vergisi doğrudan ve

sadece yatırımları destekleyen, sınırları belirli bir teşvik uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Örnek: (A) Kurumu KVK'nın 32/A maddesi kapsamında Hazine Müsteşarlığından almış olduğu YTB çerçevesinde (B) ilinde/sektöründe 2009 yılından başlayarak 2011 yılına kadar toplam 2.000.000 TL'lik yatırım yapmış ve 2011 yılında bu yatırımı işletmeye başlamıştır.

Yatırıma katkı oranı %25, yatırıma katkı tutarı ise $(2.000.000 \times 0.25 =) 500.000$ TL'dir.

(A) Kurumu, bu yatırımın işletilmesinden elde edeceği kazançla sınırlı olmak üzere, 2011 yılından (yatırım işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden) itibaren 500.000 TL'lik yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisinden yararlanabilecektir.

Mükellefler, KVK'nın 32/A maddesi kapsamındaki yatırımlarında indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırıma katkı oranına göre hesaplanan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar devam edebileceklerdir.



8. AYNI MÜKELLEF TARAFINDAN YATIRIMA KATKI ORANI VE/VEYA VERGİ ORANI FARKLI İLLERDE YATIRIM YAPILMASI

Mükelleflerin, aynı 2009/15199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen farklı illerde birbirinden bağımsız yatırımlar yapması halinde, ilgili yatırımdan elde edilecek kazançla yatırım yapıldığı il için belirlenen yatırıma katkı tutarı ve indirimli vergi oranı esas alınacak indirim uygulaması açısından herhangi bir sıkıntı yaşanmayacaktır.

Ancak, Bakanlar Kurulu tarafından bu gruptandırma/belirleme yapıldıktan sonra bir

yatırımın, yatırıma katkı oranı ve/veya vergi oranı farklı olan birden fazla ilde yapılması halinde, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre tespit edilen tutara ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanacaktır.

9. TEVSI YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ

Tevsi yatırım, yeni bir yatırım niteliğinde olmayıp mevcut tesise yeni kısımlar eklenerek üretim miktarını ve/veya üretilen mal ve hizmet çeşidini artırmayı hedefleyen yatırımlar olarak tanımlanmaktadır. KVK'nın 5838 sayılı Kanunla getirilen 32/A maddesi esas olarak yeni yatırımları kapsamaktadır. Ancak bu Kanunla tevsi yatırımlardan elde edilecek kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına imkan tanınmıştır.

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazançların işletme büyüklüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde bu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde, indirimli vergi oranı uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir.

Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Tevsi yatırımlarda da yeni yatırımlarda olduğu gibi indirimli kurumlar vergisi uygulamasından, bu kapsamdaki yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçirildiği geçici vergi döneminden itibaren yararlanılabilecektir.

10. İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİNE İLİŞKİN ŞARTLARIN SAĞLAMAMASI

KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşımayan veya sonradan kaybeden mükellefler tarafından indirimli kurumlar vergisinden yararlanılmış olması halinde bu uygulama dolayısıyla tahsilinden vazgeçilen yani zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle tahsil edilecektir.

Örneğin indirimli kurumlar vergisinden yararlanma Hazine Müsteşarlığından alınacak YTB ile mümkün olmaktadır. Bu kapsamda alınan bir YTB'nin Hazine Müsteşarlığı tarafından iptal edilmesi sonucu

mükellefin indirimli kurumlar vergisinden yararlanma hakkı ortadan kalkacak ve indirimli kurumlar vergisi uygulaması nedeniyle tahsil edilemeyen vergiler cezasız olarak geri alınacaktır.

Uygulama Hazine Müsteşarlığından alınacak YTB'ler kapsamında gerçekleştiğinden şartların kaybedilmesini YTB'lerin durumu belirleyecektir.





TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



Ramazan BİÇER

TÜRMÖB YAYINLARI - 365