

53 SERİ NOLU KDV SİRKÜLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ¹

A-Genel Açıklamalar

GİB'lığınca 27.01.2010 tarihinde internet ortamında yayımlanan KDVK-53/2010-1 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Sirkülerinde, katma değer vergi iade taleplerine ilişkin alt firma kontrollerinin vergi dairelerince VEDOP üzerinden manuel olarak yapıldığı, bu durumun uzun zaman aldığı, iade işlemlerinin bir kısım formalite ve kırtasiyecilikten kurtarılması ve iade işlemlerine hız kazandırılması, iade işlemlerine asgari bir standart kazandırılması ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan **KDV İadesi Risk Analizi Projesi** sayesinde iade işlemlerinin mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri belgelerin esas alınarak **özet bir rapor** halinde vergi dairelerinin kullanımına sunulacağı, bu uygulamaya Ocak-2010 vergilendirme döneminden itibaren başlanacağı, katma değer vergisi iade talebinde bulunan mükelleflerden;

- İndirilecek KDV listelerinin,
- Yüklenilen KDV listelerinin,
- Alış faturaları listelerinin,
- Satış faturaları listelerinin,
- Gümrük beyanname listelerinin,

Elektronik ortamda alınacağı, bu belgelerin vergi dairelerine kağıt ortamında verilmesine gerek kalmayacağı belirtilmiştir. Sirkülerde ayrıca, söz konusu listelere **fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belgenin kaydedileceği**, aynı mükelleften alınan belgeleri her birinin ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir. İnternet ortamında yayımlanan liste formatlarında alıcı/satıcının adı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, faturanın tarihi ve seri ve sıra no, mal ve hizmetin cinsi ve miktarı, faturanın KDV hariç tutarı, hesaplanan/ödenen KDV tutarının gösterilmesi istenmektedir.

B-53 Nolu Sirküler 84 Nolu Genel Tebliğin Bazı Hükümlerini Yürürlükten Kaldırmaktadır

Bilindiği üzere KDV iade işlemlerinin usul ve esasları 84 nolu KDV Genel Tebliğinde açıklanmış olup uygulama bu tebliğdeki açıklamalar doğrultusunda yürütülmektedir. Bu tebliğde mükelleflerden istenilen belgeler arasında “Yüklenilen KDV Listesi”ne yer verilmemiş olup, bunun yerine “Yüklenilen KDV Tablosu”na yer verilmiştir.

84 nolu Tebliğin 1.1.3.1. nci bölümünde, “ihraç edilen malın bünyesine giren vergi miktarına ilişkin hesaplamaları gösteren tabloda, ihraç edilen mal ve hizmet nedeniyle iadesi talep edilen tutarın hangi girdiler nedeniyle yüklenildiği (örneğin, mamul mal alımları, ham madde alımları, yardımcı malzeme alımları, hizmet alımları, genel gider, amortismanına tabi iktisadi kıymet gibi) ve ne şekilde hesaplandığı gibi unsurlara yer verilir” denilmektedir.

İnternet ortamında yayımlanan Sirkülerin açıklamasında ise ihraç edilen malın bünyesine giren mal ve malzemelerin tek tek fatura bilgilerinin girilmesi ve yüklenilen KDV'nin fatura veya perakende satış fişi ile irtibatlandırılması istenmektedir.

İmalat ve inşaat işlerinde yüklenilen KDV'nin hesabında, yüklenilen katma değer vergisi tutarının her bir fatura ile irtibatlandırılması hem fiilen hem de teknik olarak mümkün değildir. Şöyle ki; imalat işlerinde yüzlerce/binlerce girdi kullanılmakta ve bu girdiler

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

stoklardan genel olarak **ortalama maliyet yöntemi** ile çekilmektedir. İmalata sevk edilen mal ve malzemelerin bir kısmı dönem sonunda yarı mamul mal hesabında, bir kısmı mamüller hesabında, bir kısmı yurt içi satışlarda, bir kısmı yurt dışı satışlarda kullanılmış olabilmektedir. Böyle bir durumda binlerce girdinin hangi fatura ile ilgili olduğunun ortaya çıkarılması imkansızdır. Stok modüllerinde her bir faturanın ayrı ayrı izlenmesine yönelik bilgisayar yazılımı yaptırılması teorik olarak mümkün olsa dahi, seri şekilde üretilen benzer malların stoklarda tek tek izlenmesi muhasebeye anormal bir yük ve maliyet getirecektir. Böylelikle vergilendirmede basitlik ve kolaylık ilkesi kırtasiyeciliğe tercih edilmiş olacaktır. Vergi idaresi kendi işlerini kolaylaştırırken mükellefin ve meslek mensuplarının işlerini aşırı derecede zorlaştırmaktadır. İmalata verilmeyen veya kısmen imalata verilen binlerce faturanın izlenmesinde yaşanacak hatalardan dolayı, pek çok mükellef ve meslek mensubu ilerde vergi kaçakçısı durumuna düşebilecek; bu durum mükellef-vergi idaresi ilişkilerini olumsuz etkileyecektir.

İmalat ve inşaat işleri ile uğraşan mükelleflerden talep edilen yüklenilen KDV listesi uygulaması, Vergi Usul Kanununda yer alan **maliyet bedeli** esasına da uygun değildir. Birbirine karışabilen malların maliyeti bilindiği üzere “**ortalama maliyet bedeli yöntemi**” ile hesaplanmaktadır. Bu yöntem işletmelere ve muhasebeye kolaylık sağlayan bir yöntemdir. Söz konusu uygulama ile işletmeler stoklarını “**ilk giren ilk çıkar**” yöntemi ile yapmaya zorlanmaktadır. Bilindiği gibi **son giren ilk çıkar** yönteminin uygulanması Vergi Usul Kanunu’nun 274. Maddesinde 5024 sayılı kanunla 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Kanunda yapılan bu değişiklik işletmelerin maliyet hesaplarında bu yöntemi uygulayamayacağı şeklinde yorumlanmaktadır. İmal edilen emtia maliyeti başlıklı 275’nci maddenin son fıkrasında yer alan “ mükelleflerin imal ettikleri emtianın maliyet bedelini kanun maddesinde belirtilen unsurları ihtiva etmek şartıyla **diledikleri usulde** tayin edebilecekleri” belirtilmekte ise de burada belirtilen stoklardan yapılan çekişlerin değerlendirilmesinde kullanılacak stok değeleme yöntemi mi, (ortalama, FIFO, LIFO v.b.) yoksa maliyet hesaplama yöntemi mi (sipariş maliyet yöntemi, safha maliyet yöntemi, tam maliyet yöntemi v.b.) açık değildir.

53 nolu Sirküler ile yapılan düzenleme bize göre hukuka da uygun değildir. Keza, söz konusu sirküler ile 84 nolu genel tebliğin bir bölümü fiilen yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Oysa, hukuk normları hiyerarşisinde genel tebliğ sirkülerden daha üst bir normdur. Hukuk devletinde sirküler ile genel tebliğ değiştirilemez veya yürürlükten kaldırılamaz.

C-Yüklenilen ve İadesi Gereken KDV Tutarı Nasıl Hesaplanmalıdır?

KDV Kanunu’nun 32. maddesine göre, 11, 13, 14 ve 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan tam istisna kapsamındaki işlemler (ihracat işlemleri, deniz, hava ve demir yolu taşıma araç ve tesislerin teslimi, transit taşımacılık, diplomatik istisna kapsamındaki işlemler) ile anılan Kanun’un 29/2. maddesinde belirtilen Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi nispeti indirilen mal ve hizmetlere (indirimli orana tabi işlemler) ait indirilmeyen KDV mükelleflere iade edilmektedir.

Yüklenilen KDV’nin nasıl hesaplanacağı konusunda bugüne kadar pek çok özelge ve genel tebliğ yayınlandığı halde bugüne kadar doğru ve uygulanabilir bir yöntem ortaya konulamamıştır. Maliye Bakanlığı, mükelleflerin iade hakkı doğuran işlemlerle ilgili olarak yükledikleri KDV’ni “**doğru olarak hesaplamak zorunda**” olduklarını belirtmekle birlikte doğru olarak hesaplamanın yöntemini gösterememektedir. Uygulanması istenen yöntem maliyet muhasebesi ilkelerine aykırı olup, iadesi istenen katma değer vergisi tutarının tek tek alış belgeleri ile irtibatlandırılmasına dayanan yeni yöntem imalat ve inşaat işletmeleri

yönünden kabul edilebilir ve uygulanabilir bir yöntem değildir. Örneğin, 150 m2'nin altında 10 daire inşa eden mükellefin bu dairelerden iki adedini satması halinde satılan dairelerde kullanılan tuğla veya çimentonun hangi faturalara ait olduğu doğru şekilde tespit edilebilir mi? Her türlü makine imalatında veya maden cevheri imalatında da durum bundan farklı değildir.

Ne yapılmalıdır? Yapılması gereken şey, öncelikle imalat ve inşaat işi ile uğraşan işletmelerin sağlıklı bir maliyet muhasebesi sistemi kurmaları ve maliyet hesaplarının aylık olarak yapılmasıdır. Önerdiğimiz bu yöntemde maliyet tabloları ile yüklenen KDV tablosu birbiriyle ilişkilendirilmelidir. Maliyet tablosu doğru ise buna bağlı yüklenen KDV tablosu da doğru demektir

Ayrıca, ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri, genel yönetim giderleri, pazarlama ve satış dağıtım giderleri ile sabit kıymet alımlarına ilişkin indirilecek KDV'leri ayrı muavin defter hesaplarında izlenmelidirler.

“Üretim Maliyetine İlişkin Yüklenen KDV Toplamı/ Toplam Üretim Maliyeti” formülü bir birim mamul maliyeti için yüklenen KDV oranını verir. Ancak, böyle bir hesaplama yapılabilmesi her ürün için üretim reçetesi veya formülü kullanılmasını gerektirir. Ayrıca, yukarıda belirtildiği gibi üretim maliyetiyle ilgili indirilecek KDV'nin (ilk madde ve malzeme, genel üretim, genel yönetim, pazarlama v.b.) muavin defterde ayrı izlenmesi gerekir. Özellikle KDV iadesi talep edecek mükelleflerin muhasebe modülü ile entegre stok modülü kullanmaları mecburi hale getirilmelidir. Muhasebe biliminden ve tekniklerinden uzaklaşarak listelerle hesaplama yapılması kabul edilemez.

İmalat işletmelerinde genel üretim ve direkt işçilik giderleri ürün maliyetlerine uygun yöntemlerle (ilk madde ve malzeme maliyeti ölçüsünde veya misli mallarda üretilen mal miktarında v.b.) dağıtılabilir. İade hakkı doğuran işlemler ile iade hakkı doğurmayan işlemleri birlikte yapan işletmeler, ortak genel giderlere ait yüklenen KDV'nin dağıtımında hasılat ölçüsü veya maliyet bedeli ölçüsü kullanabilir. Duruma göre misli mallarda mal miktarı da bir dağıtım ölçüsü olarak dikkate alınabilir.

Pazarlama ve satış giderlerine ait yüklenen KDV'nin iade hakkı doğuran işlemlere dağıtımını nispeten genel yönetim giderlerine göre daha kolaydır. Pazarlama giderlerinden direkt giderlere ait yüklenen KDV'nin tamamı (gümrükleme giderleri gibi) iadesi gereken KDV'nin hesabında dikkate alınabilir.

İmalat ve inşaat işlerinde sadece iade alacağının doğduğu döneme ait İndirilecek KDV Listesi yerine önceki dönemlere ait indirilecek KDV listelerinin de elektronik ortamda istenmesi maliyete giren harcamaların alt firma fatura kontrollerini sağlamak amacıyla vergi idaresine yardımcı olabilir. Örneğin, indirimli oran kapsamında konut satışlarına ilişkin iade işlemlerinde inşaatın başladığı tarihten inşaatın tamamlandığı tarihe kadar alınan faturaların tümünü kapsayacak şekilde, imalat işletmelerinde ise her ay iade talebinde bulunmayan mükelleflerden iadenin talep edildiği ay dahil önceki 6 aya ait indirilecek KDV Listelerinin elektronik ortamda istenmesi amaca hizmet edebilir.

Yukarda yapılan açıklama ve değerlendirmelerden anlaşılacağı üzere, 53 nolu sirküler ile yüklenen KDV'nin tek tek alış belgeleri ile irtibatlandırılması şeklindeki düzenlemenin **sadece ticari mal alım satımı** yapan mükelleflerde uygulanabileceği, **imalat ve inşaat** işi yapan mükelleflerde söz konusu yöntemde göre yüklenen KDV'nin doğru şekilde hesaplanmasının fiilen mümkün olmadığı, defter kayıtlarındaki maliyet hesapları ile vergi dairesine verilecek yüklenen KDV listeleri arasındaki bağlantının kopacağı, muhasebe kayıtlarına göre liste yapmakta güçlük çeken büyük işletmelerin KDV iadelerinin yerine getirilmesinde gecikmeler olacağı, söz konusu yöntemde defter kayıtlarının değil listelerin önem kazanacağı, “muhasebe dışı liste uygulaması”nın haksız KDV iadesi yapılmasına neden

olabileceği düşünülmektedir. Keza yüklenilen KDV Listeleri ile iadeye konu malın maliyet bedeli arasında bir ilişki kurulmamıştır. Hali hazırda tek kontrol noktası iade tutarının malın satış bedelinin %18'ini geçemeyeceği kriteridir. Bu kriter de zararın tevsik edilmesi halinde aşılabilmektedir.

Öte yandan KDV iade ve mahsup süresini kısaltması halinde alt firma incelemelerinin elektronik ortamda tek elden yapılması uygulaması olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmek gerekir.

D-Fatura Düzenleme Haddinin Altındaki Belgelerin Listeye Tek Tek Yazılması Mükelleflere ve Muhasebeye Ağır Bir Yük Getirmektedir

53 nolu Sirkülerde fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi her bir belgenin alış ve satış faturaları listelerine ve yüklenilen KDV listesine eklenmesi gerektiği belirtilmektedir. Oysa 84 nolu KDV Genel Tebliğinde VUK'nun 232. Maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanmakta olan haddin altında kalan mal veya hizmet alımlarının listelere tek kalem olarak gösterilebileceği belirtilmektedir. Çok küçük meblağlı fatura ve perakende satış fişlerinin söz konusu listelere eklenmesi mükellefe ve meslek mensuplarına aşırı bir yük getirmektedir. Küçük meblağlı belgelerin listelenmesi kırtasiyeciliği artıracığından bu uygulamadan vazgeçilmeli, fatura düzenleme haddinin altında kalan belgelerin toplamı, toplam indirilecek veya hesaplanan KDV'nin %10'unu aştığı takdirde listedeki KDV tutarı toplam KDV'nin %90'ına tamamlanmalıdır. Diğer bir ifade ile fatura düzenleme haddinin altındaki alış ve satış belgeleri toplam tutarın %10'unu aşmadıkça listeye tek kalem olarak yazılması yeterli görülmelidir.

53 Seri nolu KDV Sirküleri ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca 19.02.2010 tarihinde internet ortamında bir duyuru yayınlanmıştır. Söz konusu Duyuruda, "kayıtlarını muhasebe fişleri gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde; **yazar kasa ve perakende satış fişlerinin** adı geçen vesikalar aracılığıyla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi halinde; her yazar kasa ve perakende satış fişinin ayrı ayrı indirilecek KDV listesine girilmesi yerine bu belgelerin kaydedildiği muhasebe fişine ait bilgilerin girilmesinin yeterli olduğu, bu takdirde muhasebe fişinin indirilecek KDV listesine kaydedilmesi sırasında "Satıcının Vergi Kimlik/TC Kimlik Numarası" sütununa "3333333333" şeklinde giriş yapılması gerektiği, bu imkândan sadece muhasebe fişine kayıtlı yazar kasa veya perakende satış fişleri için yararlanılması gerektiği, bu şekilde listeye girişi yapılabilecek muhasebe fişlerine kayıtlı belgelerin toplam KDV'sinin, indirilecek KDV listesinin toplam KDV tutarının % 5'ini aşamayacağı, muhasebe fişine kayıtlı olmayan yazar kasa veya perakende satış fişleri ile muhasebe fişine kayıtlı olsa dahi her bir faturanın had sınırı gözetilmeksizin ayrı ayrı girilmesi gerektiği" belirtilerek perakende satış fişi ve yazar kasa fişlerinin **indirilecek KDV Listesine** tek tek yazılmasına gerek bulunmadığı belirtilmiş, aynı kolaylığın **yüklenilen KDV Listelerinin** düzenlenmesinde de geçerli olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu duyuruda, muhasebe fişine dayalı liste hazırlanmasında perakende satış fişi ile satın alınan mal ve hizmetin **miktar ve türünün** listelerde belirtilip belirtilmeyeceği, birden fazla perakende satış fişinin aynı muhasebe fişi içinde yer aldığı durumlarda farklı KDV oranları nedeniyle matrah tutarı ile KDV tutarı arasında anlamlı bir oran ortaya çıkmadığı takdirde ne şekilde hareket edileceği konusunda da bir açıklamaya yer verilmemiştir. Ayrıca, yüklenilen KDV hesabında pay verilmesi halinde söz konusu fişlere ait KDV'nin ne şekilde yer alacağı belirtilmemiştir.

E- Sonuç ve Öneri

53 nolu Sirküler ile uygulamaya konulan yeni KDV iade sistemi o kadar detaylandırılmıştır ki, örneğin 1 TL tutarında mal satan bir firmaya ait fatura seri numarasının ilgili vergi dairesince zamanında VEDOP Sistemine girilmemesi veya hatalı girilmesi halinde ihracatçının iade alması tehlikeye girebilecektir. Alt firma taramalarında 3'ncü veya 5'nci alt derecedeki bir firmanın yapacağı bir vergi kimlik numarası giriş hatası iade alacak firmanın günlerce beklemesi sonucunu doğurabilmektedir. Sistem ormanı görmek yerine ağaçların yapraklarıyla uğraşır hale getirilmiştir. Diğer bir konu da aynı aya (döneme) ait olmakla birlikte ihracata ait gümrük beyannamesinin tescil tarihinden sonraki tarihleri taşıyan alış faturalarının sistem tarafından iade hesabında dikkate alınmaması, iade hesabını ve sürecini içinden çıkılmaz bir hale getirmektedir. Örneğin Ocak ayında imal edilen bir malın 25 Ocak 2010 tarihli ihracat beyannamesi ile ihraç edilmesi durumunda kural olarak ve geleneksel olarak ay sonları itibarıyla düzenlenen elektrik, telefon, su, danışmanlık gibi harcamalara ait ödenen KDV'ler sistem tarafından iadesi gereken KDV'nin hesabında dikkate alınmamaktadır. Aynı şekilde VUK gereği irsaliye ile fatura düzenleme tarihi arasındaki 7 günlük süre de fiilen işlemez hale gelmektedir. Bir anlamda sirküler ile kanun hükmü işlemez hale gelmiştir. Aynı şekilde önceki yıllarda aktifleştirilen ve devreden KDV tutarı içerisinde yer alan ATİK KDV paylarının iade hakkı doğuran işleme pay verilmesi durumunda söz konusu KDV'nin hangi fatura veya faturalara ait olduğu istenmektedir. Birkaç yıl süren bir fabrika yatırımından ihracata düşen KDV'nin hesabı imkansız hale gelmektedir.

Uygulamaya konulmak istenen yeni sistemin bazı aksaklıklara rağmen sadece başkalarından satın aldığı malı doğrudan ihraç eden firmalar ile ihraç kayıtlı mal satan firmalar tarafından kullanılması mümkün görünmektedir. Birebir alış belgesine dayanan söz konusu sistemin **imalatçı-ihracatçılarda ve indirimli orana tabi işlem yapan inşaat işlerinde** uygulanması fiilen imkansız olduğundan derhal vazgeçilmeli, imalat ve inşaat işlerinde yüklenilen KDV'nin hesabında **maliyet esaslı yöntem** geçilmelidir. Söz konusu uygulama başta ihracatçı firmalar olmak üzere iade talep eden bütün mükellefleri olumsuz etkileyecek ve KDV iadesi alma süreci daha da uzayacaktır. Bu uygulama imalatçı-ihracatçı firmaların **ayrı pazarlama firması kurması ve iade hakkı doğuran işlemlerin bu firmalar üzerinden yapılması** sonucunu doğuracaktır. Böyle bir durum KOBİ düzeyindeki firma maliyetlerini gereksiz yere artıracaktır. Mevcut sistemin sadece alt firma kontrolleri ile sınırlı tutulması halinde, sahte belge düzenleme ve kullanmaya ilişkin suçların ve buna bağlı vergi kayıplarının önlenmesinde etkili olabileceği düşünülmektedir.

Yeni sistem KDV iadesinden kaynaklanan yapısal sorunların sorumlusu olarak mükellefleri ve mali müşavirleri görmektedir. Sistem, iade alma süreci ne kadar zorlaştırılırsa haksız iade talebinin de o kadar azalacağı varsayımına dayanmaktadır. KDV iade işlemlerini aşırı şekilde zorlaştıran ve kırtasiyeciliğe boğan (belge tutarında alt sınır öngörülmemesi v.b.), yeni sistemin, krizle boğuşan real ekonomiye yapabileceği olumsuz etkileri dikkate alınmamıştır.

