

Kısmi İstisna Kapsamındaki Teslimler Ve Kdv Beyanı

3065 Sayılı Katma değer Vergisi Kanununa bir bütün olarak baktığımızda, istisnaların kitabın 2. bölümünde ele alınmış olduğu ve bu istisnalardan uygulama da en çok karşımıza çıkanların ise tam ve kısmi istisnalar olduğu görülmektedir. Denetimlerimizde en çok karşılaştığımız ve dikkat edilmesi gereken hatalar, kısmi istisna kapsamında alınan ve satılan mal ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesi, bu sırada karşımıza çıkan hesaplanan ve indirim konusu yapılan KDV'lerin durumu ile kayıtların KDV beyannamesine aktarılarak beyanı konularını içermektedir.

Kısmi istisnalar ile tam istisnalar arasındaki en önemli husus, KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı, iade alınıp alınmayacağı , gider ve maliyet olarak dikkate alınıp alınmayacağı aşamalarıdır. Bilindiği üzere tam istisna kapsamında satılan mal ve hizmetler için yüklenilen KDV'nin nakden, mahsuben veya indirim yoluyla iadesi mümkündür. Ancak kısmi istisna kapsamında yapılan teslimler için yüklenilen KDV'nin nakden iadesi mümkün olmayıp, gider ve maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Kısmi istisna kapsamındaki teslimler nedeniyle yüklenilen KDV'nin durumu nedir?

Kısmi istisna kapsamında alınan mal ve hizmetler sebebiyle yüklenilen KDV için durumuna göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır. Kanunda bahsedilen işin mahiyetine göre cümlesi , hem muhasebe sistematığı hem de gelir tablosu açısından önem arz etmektedir. Şöyle ki; amortisman tabi olan bir varlık edinimi dolayısıyla yüklenilen KDV, maliyete dahil edilerek ve amortisman ayrılarak faydalı ömür dikkate alınarak giderleştirilirken, üretim işletmelerinde alınan mal ve hizmet alımı için yüklenilen KDV direkt maliyet hesaplarına (150-153-710-720-730-740 hesaplara) intikal ettirilerek muhasebeleştirilmektedir. Genel yönetim gideri olarak alınan mal ve hizmetler ise direk gider hesaplarına KDV dahil olarak yazılarak muhasebeleştirilmektedir. Maliyet ve gider olarak kayıt, dönem kar/zararını amortisman ayrılması aşamasında etkilediği gibi, dönemsellik kavramı dikkate alındığında da gelir tablosunda etki yaratmaktadır. Gider veya maliyet unsuru stok değerlendirme işlemlerinde ve brüt kar , net kar hesaplarında da doğru bilgiye ulaşılmasını etkilemektedir.

Kısmi istisna kapsamında alınan mal ve hizmetlerin maliyeti içerisinde yer alan KDV ,3065 sayılı KDV kanununun 30/a maddesi kapsamında indirim konusu yapılmayacak ve yukarıda açıklandığı çerçevede gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır. Denetimlerde en çok karşılaştığımız hataların başında , kısmi istisna kapsamında yapılan satışların KDV beyannamelerinde Özel Matraha tabi işlemler sütununda beyan edilmektedir. Halbuki KDV beyannamelerinin Tablo 7 bölümünde yer alan kısmi istisnalar bölümünde, istisna kodu seçilerek beyan edilmesi gerekmektedir. Bu hatanın en önemli sebebi, KDV oranının muhasebe programlarında (0) oranı seçilerek tanımlanmasından dolayı, program beyanname hazırlanması esnasında Özel matrah olarak XML oluşturmakta ve bu şekilde beyan edilmektedir. Kümülatif toplamı doğru çıktığından kontrolde ise meslek mensubu bu hatayı yakalayamamaktadır.

Başlangıçta indirim konusu yapılabilecek nitelikte olan KDV'nin daha sonradan indirilmeyecek nitelik kazanması halinde düzeltme nasıl yapılacaktır. Burada meslek mensubu indirimlerden çıkarılacak KDV'yi doğru tespit edecek en doğru yöntemi tespit etmeli ve yıl sonuna kadar tutarlılık kavramı gereği aynı yöntemi uygulamalıdır. İndirimlerden çıkarılan KDV ,beyannamenin 30. satırına İlave edilecek KDV olarak yazılarak düzeltme işlemi tamamlanır.

Başlangıçta indirim konusu yapılmaması gereken KDV'nin indirim konusu yapıldığı sonradan anlaşılması halinde ise düzeltme işlemi, verilen KDV beyannamelerine düzeltme verilerek yapılabilmektedir. Bu da verginin dönemselliği dikkate alınarak vergi ziyarı önlemek için gereklidir.

Uygulamada en çok karşılaşılan hususlardan bir tanesi yazımıza örnek teşkil edecek nitelikte ve sıkça karşılaşılmaktadır. 2006 yılında 10.000 TL +1800 TL KDV ödenerek alınan kamyonun,1800 TL olan KDV'si alındığı dönemde indirim konusu yapılmıştır. 2008 yılında kamyonun hurdaya çıkarılarak 3065 sayılı KDV kanununun 17/4-g bendi kapsamında Hurda olarak satılması halinde, alışta indirim konusu yapılan 1800 TL KDV beyannamenin 30. satırına yazılarak beyan edilmelidir.

Faaliyeti tamamen hurda alım satımı olan bir işletme, tüm gider ve mal alımları ile ilgili yüklendiği KDV'leri indirim konusu yapmadan muhasebeleştirmelidir. Hurda alım satımı yanı sıra örneğin nakliye veya dökümhanede işleten bir işletmede ise, KDV indirim konusu yapılmalı, işletme tarafından tespit edilen en doğru sonuca ulaşılabilecek bir yöntem ile indirim konusu yapılan KDV'lerin kısmi istisna kapsamındaki teslimlere ve KDV'ye tabi teslimlere isabet eden kısmi bulunmalı, kısmi istisnaya tabi olan KDV beyannamenin 30. satırına yazılarak düzeltme işlemleri yapılmalıdır.

Faaliyeti kısmi istisna kapsamında olmayan bir torna atölyesi veya kağıt imalathanesinin, imalat sonucu ortaya çıkan atık, fire vb. ekonomik değer taşıyan yan ürünlerinin KDV'den istisna olarak satılması halinde, yüklenilen KDV'den çıkarılacak KDV'nin durumu ne olacak. Bu durumda bulunan firmaların asli amacı, bu fire ve atıkları üretmek değildir. Gündemde yüklenilen KDV'den çıkarılacak tutarın nasıl tespit edileceği konusunda bir problem olarak karşımıza çıkan bu husus, Maliye Bakanlığının 97 seri numaralı KDV genel tebliğinin 5. bölümünde açıklığa kavuşturulmuş ve bu durumda olan firmaların imalat artığı olarak çıkan ve kısmi istisna kapsamında satışı yapılan mallar için yüklenilen KDV hesaplamalarına ve beyannamenin 30. satırına dahil ederek beyanda bulunmalarına gerek olmadığını açıklamıştır. Böylelikle işletmeler ağır bir işlem ve takip yükünden kurtulmuşlardır.

Sonuç olarak, kısmi istisna kapsamında alınan mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmayarak gider ve maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiği, kısmi istisna kapsamındaki sıfır KDV'li faturaların KDV beyannamelerinde özel matrahlı satışların yer aldığı 42. satırda değil, kısmi istisna kapsamında satışların yer aldığı Tablo 7'de beyan edilmesi gerekmekte olup, imalat sonucu oluşan atıkların kısmi istisna kapsamında satışlarında ise yüklenilen KDV'nin düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.

YMM-Zübeyir ÜLGER
Kıdemli Baş Denetçi