

YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN MALİYET MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ VE İHRACATTA VERGİ İADESİNİN HIZLANDIRILMASI İÇİN ÖNERİLEN MODELLER

1. YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ LİSTESİNİN NİTELİĞİ

Bilindiği üzere Katma Değer Vergisi Kanunu, vergi yükünü son kullanıcı üzerinde bırakan bir sisteme dayalı olarak düzenlenmiştir. İstisna teslimler ile indirimli orana tabi işlemlere ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin Bakanlığın belirleyeceği usul ve esaslara göre iade edilmesi kanunun temel prensibini oluşturmaktadır.

Kanunun 32'nci maddesinde Yüklenilen Katma Değer Vergisi “İstisna teslim ile ilgili mal ve hizmet alımlarında ödenen Katma Değer Vergisi” olarak ifade edilmektedir.

Yüklenilen Katma Değer Vergisinin hesabında, iade hakkı doğuran işlemlerin bünyesine giren ve indirilemeyen katma değer vergisi tutarları dikkate alınır. İşlemin bünyesine giren katma değer vergisinin iade taleplerinde, aşağıda belirtilen hususlar çerçevesinde yüklenilen katma değer vergisi hesabı yapılır.

İşlemin bünyesine giren katma değer vergisi, teslim işlemlerinde malın üretimi, iktisabı, muhafazası ve teslimi; hizmet işlemlerinde ise ifa edilen hizmetin meydana getirilmesi ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan harcamalar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden oluşur. İşlemin bünyesine giren katma değer vergisinin, iade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemde ortaya çıkmış olması şart değildir. İade hakkı doğuran işlemin gerçekleştiği dönemden önce yukarıda belirtilen alımlar-giderler nedeniyle ödenen/borçlanılan katma değer vergisi de bu tutara dâhildir.

İşlemin bünyesine giren verginin hesabına dâhil edilebilecek unsurlara yukarıda belirtilenler dışında iade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen genel imal ve genel idare giderleri ile amortismanı tabi iktisadi kıymetler için yapılan harcamalara ilişkin katma değer vergileri de girmektedir.

2. YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ LİSTESİNİN KAPSAMI

İade hakkı doğuran işlemle ilişkilendirilebilen alış ve giderler ile genel imal ve genel idare giderlerinden bu dönemde gerçekleştirilen işleme isabet eden pay, aşağıda yer alan unsurlar dikkate alınarak hesaplanır. Hesaplanan bu tutar aynı zamanda iade hakkı doğuran işlemle ilgili talep edilecek katma değer vergisi tutarını ifade eder;

a) İade hakkı doğuran işlemin doğrudan girdisini oluşturan mal ve hizmetlerin bünyesine giren katma değer vergisi,

b) İade hakkı doğuran işlemle ilgili olan telefon, kırtasiye, posta, ulaşım, konaklama, akaryakıt, elektrik, su, büro malzemeleri, muhasebe, reklâm, temizlik malzemeleri, kira vb. genel imal ve

genel idare giderlerinden iade hakkı doğuran işleme isabet eden kısma ilişkin katma değer vergisi,

c) İade hakkı doğuran işlemde kullanılan amortismanı tabi iktisadi kıymetin alımı nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden oluşur.

İade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen katma değer vergisi dikkate alınır. Daha sonra ilgili dönem genel imal ve genel idare giderleri için yüklenilen katma değer vergisinden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir katma değer vergisi tutarını aşmaması halinde, bu tutar ile azami iade edilebilir katma değer vergisi tutarı arasındaki farka isabet eden tutar kadar ATİK'ler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinden iade hesabına pay verilebilir. İade hakkı doğuran işlemle ilgili bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi iade hesabına dâhil edilmez.

3. YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ LİSTESİ HESAPLAMASININ MALİYET MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ

Açıklanan hükümler incelendiğinde yüklenilen Katma Değer Vergisinin uygulanan maliyet muhasebesi ilke ve prensiplerine uygun ve paralel olarak hesaplama yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Maliyet muhasebesi ilke ve prensipleri ile Vergi Usul Kanununda yer alan emtianın değerlemesine ilişkin değerlendirme hükümleri dikkate alınarak yapılacak Katma Değer Vergisi Yüklenim hesabında; yüklenilen katma değer vergisi içerisinde İlk Madde Malzeme Giderleri, Genel Üretim Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergilerinin girmesi gerekmektedir. Genel İmal Giderlerinden maliyete pay verilmesi ihtiyaridir (VUK.275 Md). Katma Değer Vergisi Yüklenimi hesaplanırken Genel İdare Giderleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'lerin ancak maliyete pay verilmesi halinde yüklenime dahil edilmesi mümkün olacaktır.

4. YÜKLENİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ LİSTESİ UYGULAMASININ MALİYET MUHASEBESİ KARŞISINDA SAKINCALARI

Hazine ve Maliye Bakanlığının uygulamaya ilişkin elektronik ortamda düzenlenmesini istediği "Yüklenilen KDV Listesi" sistemi yukarıda açıklanan yasal düzenlemelere aykırı uygulama olarak karşımızda bulunmaktadır. Uygulanan sistem maliyet muhasebesi ve VUK değerlendirme hükümlerini dikkate almadan bir yüklenim tutarı belirlenmesine neden olmakta ve hatalı hesaplamalara yol açmaktadır.

Yüklenilen KDV Listesi sisteminde uygulama ile Maliyet Muhasebesi Sistemine uygun düzenlemeye ilişkin karşılaştırma tablosu aşağıda açıklanmıştır.

a) Yüklenilen KDV içine dahil edilecek mal ve hizmet alım belgeleri maliyet muhasebesi verileri dikkate alınmadan en yakın faturalardan seçme yöntemi ile seçilmektedir, Bu durumda mamul maliyeti yasal düzenlemelerde belirtilen esaslara uygun olmayan bir sistemde

belirlenmektedir. Genelde son faturalar listelere konulduğundan enflasyondan gelen fiyat farkları nedeniyle yüksek maliyet ve buna bağlı olarak yüksek KDV yüklenimi ortaya çıkmaktadır.

Maliye Muhasebesi dikkate alındığında ise mamulün bünyesine giren madde ve malzeme maliyeti, üretimin gerçekleştiği dönemde üretime sevk edilen ve stoklardan çekilen mamullerin maliyet bedeli olarak ortaya çıkmaktadır. Maliyeti oluşturacak bedel kullanılan stok değerlendirme yöntemine (FIFO, LIFO, Ortalama Yöntem) göre belirlenecek olup belirli bir fatura ile ilişkilendirilmemektedir.

b) Uygulanan sistemde son satış faturası tarihinden sonraki faturalar yüklenime dâhil edilmemektedir, Uluslararası kabul görmüş muhasebe ilke ve prensipleri ile MSUGT uygun bir hesaplama yöntemi kabul edilmemekte ve yasal düzenlemelere aykırı bir uygulama yapılmaktadır. Yüklenilen KDV'nin hesaplamasında hatalar ortaya çıkmaktadır.

Maliyet muhasebesinde ise maliyet yöntemi (Sürekli Envanter Yöntemi, Aralıklı Envanter Yöntemi) seçimi mükellef tarafından belirlenmektedir. Aralıklı Envanter yönteminde belirlenmiş dönem aralıklarında maliyet hesaplaması yapılmaktadır. Dolayısıyla o dönem aralığı içinde her faturadan (İlk ve Son Fatura dâhil) maliyete pay verilmektedir. Dolayısıyla Yüklenilen KDV Listesinde her faturadan pay almaktadır.

c)Yüklenim listesi hesaplanırken giderlerden pay verilmede ilgili dönemde yapılan istisna işlemler ile diğer işlemler belli bir oran uygulanmakta, dönem içinde yapılan toplam üretim dikkate alınmamaktadır,

Maliyet, mamulün üretildiği dönemde; mamulün bünyesine giren İlk Madde Malzeme, Genel Üretim Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ile Genel İdare Giderlerinden mamule verilen paylardan oluşur. İstisna işlemin gerçekleştiği dönem (ki bu dönem genellikle sonraki bir dönem olmaktadır) giderlerinin mamul maliyeti ile ilişkilendirilmesi ve buna bağlı yüklenilen KDV hesaplanması mümkün değildir. Genel İdare Giderlerinden yüklenilen KDV'ye verilen pay, mamulün üretildiği, maliyet döneminde mamule verilen paylardan oluşması gerekmektedir,

d) Mevcut yüklenim listesi hesaplama sisteminde ATİK KDV'lerinden üretim maliyetlerine pay verme yöntemi yerine istisna işlemler ile diğer işlemler oranına göre yüklenilen KDV hesabına pay verilmektedir. Diğer bir deyişle mamulün üretildiği dönem ile ilişki kurulmadan istisna işlemin gerçekleştiği dönemde alımı gerçekleşen ATİK'ler için ödenen KDV'den pay verilmektedir. Oysaki bu dönem genellikle malın üretildiği dönemden sonraki bir dönem olmaktadır.

Maliyet muhasebesinde ise ATİK'lere ait giderler amortisman giderlerinden mamul maliyetine verilen paylar olarak ortaya çıkmaktadır. Bu giderlerin mamul maliyetiyle ilişkilendirilebilmesi için maliyet döneminde kullanılan ve o döneme ait olarak hesaplanan amortismanlar olması gerekmektedir.

Sonuç olarak, uygulanan mevcut sistemde yüklenilen katma değer vergisinin doğru olarak hesaplanması olası değildir. Zira maliyet muhasebesinin temel kuramlarına uyulmamaktadır. Bunun nedeni de maliyet muhasebesi esaslı bir yüklenim tespitinin oldukça zor ve maliyetli olmasından kaynaklanmaktadır. Bakanlık tarafından geliştirilen ve uygulanan yüklenim hesaplama yöntemi zaman zaman mükellef lehine veya aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir. Bu da vergide adalet ilkesinden uzaklaşılmasına neden olmaktadır.

Yapılan bu değerlendirmeler sonucunda uygulanan sistemin;

- Doğru bir iade tutarının tespitine olanak sağlamadığı,
- Fatura bazlı yüklenimin mantıkla açıklanacak bir sistem olmadığı ve tamamen sisteme uydurulmak amacıyla işlem yapıldığı,
- Yasada malın bünyesine giren yüklenimden söz edildiği halde malın üretildiği dönem ile teslimin gerçekleştiği dönem farklılıkları nedeniyle mal ile doğrudan ilişkili olan gider/maliyete ilişkin katma değer vergileri yüklenime alınamazken, malın teslim edildiği döneme ait olup mamul ile ilgisi bulunmayan (Pazarlama Satış Giderleri gibi) genel idare giderleri yüklenime konu edilmektedir.
- Vergide adalet ilkesinden uzaklaşmakta ve sistemin karmaşıklığı nedeni ile haksız iadelere neden olunabilmektedir.

Varılan sonuçlar katma değer vergisi iadelerinde yüklenim tespitinin önemli bir sorun oluşturduğunu ortaya koymaktadır. Nitekim idare de bu karmaşık düzen içerisinde iade incelemeleri ile önemli sorun yaşamakta ve iadelerin gecikmesine yol açmaktadır. İade incelemeleri ile Yeminli Mali Müşavir raporlarının sonuçlandırılmasında en önemli etken olarak karşımız çıkmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı aldığı tüm önlemlere rağmen gerek vergi inceleme elemanları ve gerekse Yeminli Mali Müşavir raporlarında istenilen hedefi yakalayamamaktadır. Ayrıca Bakanlığın bu konu ile ilgili önemli kaynak israfı da ortaya çıkmaktadır. Nitekim Gelir İdaresi salt KDV iadelerini hızlandırabilmek amacıyla onlarca İhtisas Vergi Dairesi kurmuş ve yüzlerce personel ayrılmıştır. Ne yazık ki sistem karmaşıklığı nedeni ile hiçbir ilerleme görülememektedir.

5. KATMA DEĞER VERGİSİ İADELERİNİ HIZLANDIRABİLECEK MODELLER

İhracat ülkemizin ve ekonomimizin can damarındandır. İhracatın teşviki için birçok düzenleme yapılırken Katma Değer Vergisi iadelerindeki kabul edilemez gecikmeler şirketlerimizin ihracat şevklerini azaltmakta bu durum ihracatın ekonomiye katkılarını azaltan rol oynamaktadır.

İstanbul YMM Odası Platform çalışmalarında Katma Değer Vergisi iadesini hızlandıracak ve ekonomik katkıyı sağlayacak model çalışmalarında aşağıdaki model önerileri ortaya çıkmıştır.

5.1. Birinci model: İhracatın Yapıldığı Dönemde İade Talep Modeli

Bu model İhraç Kayıtlı Satışlarda iade sisteminin uygulama tecrübesinin bulunduğu ve bu sistem ile sorunların aşılacağı düşünülmektedir. Bu modelin temeli aşağıdaki esaslara göre şekillenmelidir.

- İhracatçı Mal/Hizmet ihracatını gerçekleştirdiği dönemde KDV beyanını yapmalıdır.
- Yüklenilen KDV sütununda istisnaya konu mal ve hizmetin tabi olduğu oranda yüklenim belirlenecektir.
- Dönem beyannamesinde Devreden Katma Değer Vergisinin yeterli olması halinde bu tutar, Devreden Katma Değer Vergisinin yeterli olmaması halinde Devreden Katma Değer Vergisi kadar tutar iade edilecek, Devreden Katma Değer Vergisinin bulunmaması halinde ise iadeye konu edilecek tutar bulunmayacaktır.
- Bu sistemde iade incelemelerinden istisna dönemine ait indirilecek KDV ile Devreden KDV'nin doğruluğunun tespiti beklenmelidir.

Bu modelin yararlarını şu şekilde saymak mümkündür;

- a) Yüklenim hesaplamaları gerektirmeyen modelde gerek Vergi Müfettişleri ve gerekse Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılacak incelemeler süratle tamamlanacak ve hedeflere daha çabuk ulaşılabilecektir.
- b) İncelemeler süratle tamamlanırken Devreden KDV incelemeleri ile inceleme alanı daha geniş tutularak kayıt dışı işlemlerin tespitinde önemli katkı sağlanacaktır.
- c) Uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren maliyet incelemeleri nedeniyle harcanan emek ve kaynaktan önemli ölçüde tasarruf sağlanacaktır.
- d) Bu sistemde her ne kadar satış kârı üzerinden hesaplanacak KDV'nin de iade edilebileceği düşünülse de inceleme alanının genişlemesi, idarenin inceleme yükünün azaltılmasından sağlanan kaynak tasarrufları, hızlı iadenin ihracat ve ekonomiye katkıları buradan sağlanacak yararı artıracaktır.

5.2. İkinci Model; Ortalama Kâr Oranı Esas Alınan Model

Bu modelde Cumhurbaşkanlığı'nın sektörler itibarıyla belirleyeceği ortalama kâr oranı baz alınarak istisna teslim bedeli üzerinden belirlenen ortalama kâr oranı tutarında bir indirim uygulanarak tespit edilen bu bedel esas alınarak teslim konu malın tabi olduğu oranda yüklenilen KDV belirlenecektir.

Bu modelin temeli aşağıdaki esaslara göre şekillenmelidir.

- Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile tüm sektörler için ihracat teslimlerine esas olmak üzere sektör ortalama kâr oranı belirlenecektir.

- Yükl enilen KDV hesaplamasında; öncelikle istisnaya konu matrah belirlenecektir. Sektörün ortalama kâr oranı üzerinden iç yüzde ile yükl enilen KDV matrahı hesaplanacaktır. Bu tutara mal/hizmetin tabi olduğu oran uygulanarak yükl enilen KDV tespit edilecektir.

- Dönem beyannamesinde Devreden Katma Değer Vergisinin yeterli olması halinde bu tutar, Devreden Katma Değer Vergisinin yeterli olmaması halinde Devreden Katma Değer Vergisi kadar tutar iade edilecek, Devreden Katma Değer Vergisinin bulunmaması halinde ise iadeye konu edilecek tutar bulunmayacaktır.

Bu sistemde iade incelemelerinden istisna dönemine ait indirilecek KDV ile Devreden KDV'nin doğruluğunun tespiti beklenmelidir.

Bu modelin yararlarını da şu şekilde saymak mümkündür;

a) Yükl enim hesaplamaları gerektirmeyen modelde gerek Vergi Müfettişleri ve gerekse Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılacak incelemeler süratle tamamlanacak ve hedeflere ulaşılacaktır.

b) İncelemeler süratle tamamlanırken Devreden KDV incelemeleri ile inceleme alanı daha geniş tutularak kayıt dışı işlemlerin tespitinde önemli katkı sağlanacaktır.

c) Uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren maliyet incelemeleri nedeniyle harcanan emek ve kaynaktan önemli ölçüde tasarruf sağlanacaktır.

d) Bu sistemde satış kârı üzerinden hesaplanacak KDV'nin sektör ortalama kâr oranı esas alınarak arındırılması ve yükl enim hesaplamasına dâhil edilmemesi sağlanmış olacaktır.

5.3. Üçüncü model: Cari Hesap Modeli

Bu modelde cari hesap modeli öngörülmektedir. Bu modelde mükellef iadeye ilişkin herhangi bir işlem yapmayacak Gelir İdaresi kendi veri ambarında bulunan Gümrük Beyannamesi verilerinden hareketle ihracat bedeli üzerinden mal/hizmetin KDV oranı tutarı üzerinden iade alacağını tespit ederek yükl enen beyannameye otomatik olarak intikal ettirecektir. Model KDV iade talebi bulunan tüm mükelleflerin Tam Tasdik yaptırma zorunluluğuna ve KDV iade raporlarının kaldırılması esasına dayanmaktadır. Bu modelin temeli aşağıdaki esaslara göre şekillenmelidir.

- Mükellef ihracat teslimleri ile ilgili olarak defter kayıtlarında herhangi bir özel düzenleme yapmayacaktır.

- Katma Değer Vergisi beyannamesinde ihracat, ilgili bölümde ayrı bir satırda gösterilecek ve yükl enilen KDV yazılmayacaktır. Beyanname bu şekli ile Elektronik Beyanname programı ile paketleneyecektir. Bunun ardından GİB sisteminde beyannamenin gönderilmesi anında sistem Bakanlığın veri tabanında bulunan Gümrük Beyannamelerini otomatik olarak algılayacak ve beyannameye bir bölüme getirecektir. Mükellefin kontrol ve onayı ile beyannameye eklenmiş olacaktır. Beyannamedeki mal bedelleri toplamı ile beyan edilen matrah uyumluluğu

sağlanacaktır. Bu aşamada beyannamede yüklenilen KDV tutarı sistem tarafından otomatik olarak doldurulacaktır. Yüklenilen KDV ihracat bedelinin malın tabi olduğu KDV oranı ile çarpımı ile elde edilecek tutar olarak belirlenecektir.

- Platform üyesi Yeminli Mali Müşavirlerin ortak görüşü mükelleflerin malın tabi olduğu oran üzerinden belli bir yüzde indirimini ile (Örneğin %20 oranında) ile hesaplama yapılmasının genel kabul göreceği yönünde birleşmiştir.

- Sistem beyan edilen matrah üzerinden tabi olduğu oranda hesaplanan vergi kadar olan tutarı mükellefin alacağına kaydedecektir. Eğer beyannamede ödeme çıkmış ise mahsup sistem tarafından otomatik olarak gerçekleştirilecektir. Ödeme çıkmaması halinde ise iade hakkı doğacaktır. Doğan iade hakkı mükellefin cari hesabına alacak kaydedilecektir. Mükellef herhangi bir prosedüre tabi olmadan cari hesapta bulunan alacağını Hazineye ödenen Tüm vergi ve SGK borçlarına mahsup edebilecektir.

Bu sistemde iade incelemelerinden istisna dönemine ait indirilecek KDV ile Devreden KDV'nin doğruluğunun tespiti beklenmelidir.

Bu modelin sisteme yararları

a) Modelde İstisna işlemleri olan tüm mükellefler için Tam Tasdik zorunluluğu getirileceğinden, tam inceleme yapılan kayıtlar ile ilgili ayrıca KDV iade raporları aranmayacak, Yeminli Mali Müşavirin de onayladığı iade talep dilekçesi yeterli olacaktır.

b) Tam tasdik incelemeleri ile Vergi Sistemine sağlanan önemli katkı alanı genişleyecek ve incelenen mükellef sayısındaki artışa paralel olarak verginin adil dağılımına katkı sağlanacaktır.

c) Yüklenim hesaplamaları gerektirmeyen modelde gerek Vergi Müfettişleri ve gerekse Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılacak incelemeler süratle tamamlanacak ve hedeflere ulaşılabilecektir.

d) Uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren maliyet incelemeleri nedeniyle harcanan emek ve kaynaktan önemli ölçüde tasarruf sağlanacaktır.

Önerilen sistemlerin uygulanması için yasal düzenleme gerekmediği düşünülmektedir. Maliye ve Hazine Bakanlığı Katma Değer Vergisi İadeleri usul ve esasları düzenleme yetkisine dayanarak bu düzenlemeleri yapabilecektir. Yapılan çalışma KDV iadelerinde kangren halini almış iade süreçlerine katkı sağlayacağı düşünülen görüşler olarak ortaya çıkmaktadır. Sistem gelişimleri ekonomiye önemli katkı sağlayacak, Bakanlığın inceleme yükünü azaltarak kayıt dışı ile mücadelede inceleme kaynaklarını diğer konulara yaygınlaştırması sağlanacaktır.