

# AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİNİN TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN MUHASEBE VE DENETİM SORUNLARI

Emre Akın<sup>1</sup>

## ÖZ

Avrupa Birliği hibeleri, uluslar arası anlaşmalar ile sağlandığından diğer hibelerden ayrılmaktadır. İlgili uluslar arası anlaşmalar çerçevesinde bu hibelerin çeşitli vergi türleri yönünden akıbeti belirlenmiş olup ülke içi mevzuatın üzerinde değerlendirilmesi gereken hususlar vardır. Diğer yandan bu hibelerin muhasebe sisteminde, kayıt zamanı ve uygun hesapların kullanılması zaviyesinden uygulayıcılar nezdinde bazı sorunlar ortaya çıktığı gözlenmiştir. Tekdüzen hesap planında yer alan hesaplar ve mali tablo ilkeleri kapsamında, alınan hibelerin doğru zamanda, doğru hesaplara kaydedilmesi gerekmektedir. Ayrıca, elde edilen Avrupa Birliği hibeleri hakkında gelir ve kurumlar vergisi yönünden 193 sayılı GVK'nın geçici 84. maddesine göre işlem yapılması gerekmektedir birlikte, KDV, ÖTV, damga vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden ise uluslar arası anlaşmaların dikkate alınması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Avrupa Birliği hibeleri, muhasebe ve vergi denetimi, geçici madde 84

**Jel Kodu:** M41, M42, H26

<sup>1</sup> Vergi Müfettişi, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, [emreakinv@gmail.com](mailto:emreakinv@gmail.com)

**Atıf:** Akın, E. (2020). Avrupa Birliği Hibelerinin Türkiye'deki Uygulamalarında Karşılaşılan Muhasebe ve Denetim Sorunları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (18), 193-209.

## ACCOUNTING AND REVIEW PROBLEMS FACED IN THE IMPLACATIONS OF THE EUROPEAN UNION GRANT IN TURKEY

### ABSTRACT

The European Union grants are distinguished from other grants because they are provided by international agreements. The fate of these grants in terms of various tax types has been determined within the framework of the relevant international agreements and there are issues that need to be considered on the domestic legislation. On the other hand, it has been observed that there are some problems in the accounting system of these grants for the applicants due to the time of registration and the use of appropriate accounts. Within the scope of the accounts and financial statement principles in the uniform chart of accounts, the grants received should be recorded in the right accounts at the right time. In addition, the European Union grants obtained in terms of income and corporate tax in accordance with the provisional Article 84 of the GVK No. 193, while VAT, SCT, stamp duty or inheritance tax should be taken into account according to international agreements.

**Keywords:** European Union grants, accounting and tax review, provisional article 84

**Jel Code:** M41, M42, H26

### 1. GİRİŞ

Ülkemizin Avrupa Birliği'ne üyelik süreci, 1960 yıllara dayanmasına rağmen 1995 yılında müdahil olunan Gümrük Birliği ile ilişkiler artmıştır. Bu minvalde, 2002 yılında Avrupa Birliği her aday ve üye ülkeye olduğu gibi Türkiye'ye de çeşitli fonlar sağlamaya başlamıştır. Bu fonların büyük çoğunluğu eğitim, sağlık, işletme, yenilik, araştırma ve geliştirme gibi alanlarda olmuştur.

Böylece Avrupa Birliği tarafından Türkiye'ye sağlanan hibe ve teşviklerin muhasebe ve vergi denetimi safhalarında uygulama sorunları ve bilinmezliği ortaya çıkmıştır. Muhasebe sistemi yönünden Tekdüzen Hesap Planı'nda mevcut olan hibelere yönelik hesapların doğru ve yerinde kullanılmaması halinin uygulama ortaya çıktığı görülmüştür. Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nda 2013 yılında yapılan düzenleme ile Avrupa Birliği projeleri kapsamında temin edilen hibelerin vergisel yönden nasıl işlem göreceği hüküm altına alınmıştır.

Bu minvalde, güncel manada, Avrupa Birliği hibelerinin gerektiği tarihsel süreci içerisinde muhasebe ve vergi denetimi yönünden uygulamada karşılaşılan sorunlar ve yapılan hataların neler olduğu, hangi yaptırımlar ihtimali olduğu ve doğru işlemlerin nasıl yapılması örnek uygulama ile makalede açıklanmaktadır.

## **2. AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİ TARİHİ GELİŞİMİ VE KONULARI**

### **2.1. Avrupa Birliği Hibeleri Tarihi Gelişimi**

Birlik Programları belirli bir süre için Avrupa Birliği politikaları ile ilgili belirli alanları kapsayacak şekilde AB üye ülkeleri ve aday ülkeler arasında iş birliğini teşvik etmek üzere uygulanan faaliyetler bütünüdür.

Vatandaşların, işletmelerin, sivil toplum kuruluşlarının, kamu kurumlarının Birlik Programlarına katılım imkanı mevcuttur. Aday ülkelerin mevzuatın uyumu ve uygulanması alanındaki çalışmalarına da Birlik Programları önemli katkılar yapmaktadır.

Birlik Programları, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi'nin onayı ile yürürlüğe girmekte ve programa ilişkin teklif çağrılarını (ihale) yayımlayan ilgili Komisyon Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. Programların bütçesi ise katılımcı ülkeler tarafından yapılan ödemeler ve AB bütçesinden sağlanan tahsis ile oluşturulmaktadır.

Programların önemli bir bölümü için başvurular doğrudan Avrupa Komisyonuna gönderilmekte ve değerlendirme bağımsız uzmanlar tarafından yapılmaktadır. Merkezi olmayan bazı programlar için ise katılımcı ülkede bulunan ulusal ajanslar yoluyla başvuru ve değerlendirme yapılmaktadır.

Birlik Programlarının temel amacı işbirliğinin geliştirilmesi olduğu için, başvuruların büyük çoğunluğunda farklı ülkelerden ortakların olması şarttır. Program bütçesinden sağlanan mali desteklerin önemli bölümü yatırım içermeyen projelere (kültürel faaliyetler, personel değişimi, araştırma projeleri, bilgi paylaşım projeleri gibi) verilmektedir.

Ekonomik ve sosyal birliğini hedefleyen 28 ülkeden oluşan AB'de çeşitli alanlarda işbirliğini teşvik etmek ve ilgili alanlardaki uygulamaları yakınlaştırmak için çeşitli Birlik Programları bulunmaktadır. Üye ülkelerin hepsi için zorunlu olan bu Birlik Programlarının önemli bir bölümü aday ülkeler ve Balkan Ülkeleri gibi AB'nin yakın olduğu ülkelere de açık bulunmaktadır.

Türkiye de aday ülke sıfatı ile bu Birlik Programlarına katılım sağlamaktadır. Ülkemiz 26 Şubat 2002 tarihinde imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Topluluğu Arasında Türkiye'nin Topluluk Programlarına Katılmasının Genel İlkeleri Hakkında Çerçeve Anlaşma" ile Programlara katılmaya başlamıştır.<sup>2</sup>

Türkiye'nin aday ülkelere açık olan Birlik Programlarına katılım prosedürü şu şekilde gerçekleşmektedir:

- Avrupa Komisyonu ya da ilgili Kurum/Kuruluşumuz Birlik Programına katılım için niyet beyan eder,

<sup>2</sup> [https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri\\_101.html](https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri_101.html) Erişim: 10.07.2019

- Programın konusu ile ilgili Kurum/Kuruluş ile söz konusu Birlik Programı'na katılım AB Bakanlığı tarafından koordine edilir,
- Programa katılıma ilişkin gereken altyapı oluşturulur,
- Katılımın resmi belgesi olan Katılım Anlaşması, Türkiye ve Avrupa Birliği arasında imzalanır,
- Katılım Cumhurbaşkanlığı Kararınca onaylanır ve Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla süreç başlar.<sup>3</sup>

## **2.2. Avrupa Birliği Hibeleri Konuları**

Hibeler, AB ile rekabet gücü düşük olan ülkeler arasında, rekabet gücü düşük olanlara verilmektedir. Bölgeler arası kalkınmışlık düzeyinin giderilmesi için araştırma, geliştirme, eğitim, sağlık, kültür gibi alanlarda tahsis edilmektedir. Bu hibeler, IPA(Instrument for Pre-accession Assistance) adı ile verilmektedir.

Avrupa Birliği tarafından Türkiye'ye verilen hibeler IPA I(2007-2013 ve IPA II(2014-2020) şeklinde iki dönem olarak ortaya çıkmıştır.

Türkiye, 2007-2013 yılları arasında(IPA I) 9 Birlik Programına katılım sağlamıştır.<sup>4</sup>

Bunlar:

1. Eğitim ve Öğretim alanında **Hayatboyu Öğrenme Programı,**
2. Gençlik faaliyetlerini destekleyen **Gençlik Programı,**
3. Rekabetçilik ve Yenilik alanlarına destek sağlayan **Rekabetçilik ve Yenilik Programı,**
4. Araştırma ve Teknolojik Yeniliklerin desteklenmesi için **7. Çerçeve Programı,**
5. Kültür faaliyetlerine destek sağlayan **Kültür 2013 Programı,**
6. **Avrupa Kültür Başkentleri Eylemi,**
7. Sosyal Politika alanında gerçekleştirilen **Progress Programı,**
8. Gümrük alanındaki işbirliğini destekleyen **Gümrükler 2013 Programı,**

<sup>3</sup> [https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri\\_101.html](https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri_101.html) Erişim: 10.07.2019

<sup>4</sup> [https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri\\_101.html](https://www.ab.gov.tr/ab-programlari-hibeleri_101.html) Erişim: 10.07.2019

9. Vergi alanındaki işbirliğini destekleyen **Fiscalis 2013 Programı** olarak sıralanmaktadır.

Türkiye'nin 2014-2020 yılları arasında(IPA II) katılım sağlayacağı Programlar ise şu şekilde sıralanmaktadır.

### **1- Horizon 2020:**

Bilimsel araştırmaların ve yenilikçilik faaliyetlerini yeni dönemde tek bir çatı altında toplayan Program, bilim insanlarının AB düzeyinde hareketliliğini de desteklemektedir.

### **2- İşletmelerin ve KOBİ'lerin Rekabet Edebilirliği (COSME) Programı:**

Yenilikçi girişimlerin ve fikirlerin ihtiyaç duyduğu finansmana erişimin kolaylaştırılması, girişimcilik kültürünün yerleşmesi ve iş ortamının iyileştirilmesine yönelik faaliyetleri desteklemektedir

**3- Rekabet Edebilirlik ve Yenilik Programı:** Bu hibe de, Topluluk programları kapsamında verilmektedir.

Bu hibeler dışında, Erasmus, EaSI gibi eğitim ve sağlık alanında diğer hibeler sağlanmakla birlikte, işletmelere doğrudan sağlanan hibelerden olmadığından ayrıntılı olarak açıklanmamıştır.

Dolayısıyla, makalede sadece işletmelerin muhasebe ve vergi işlemlerini etkileyen hibeler değerlendirilmektedir.

Türkiye'de işletmelere Avrupa Birliği tarafından tahsis edilen hibeler, Katılım Öncesi Program(IPA) kapsamında temin edilen hibelerdir. Bu hibeler, Avrupa Birliği'ne üye olacak ülkelerin müktesebata uyumunu sağlamak ve hızlandırmak adına aday ülkelere tahsis edilmektedir.

## **3. AVRUPA BİRLİĞİ HİBELERİNİN TÜRKİYE UYGULAMALARINI ÇEVRELEYEN MUHASEBE DENETİM YASALARINDAKİ GELİŞMELER**

### **3.1. Muhasebe Yasalarındaki Gelişmeler**

1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde hibelerin nasıl muhasebeleştirileceğine dair hükümler vazedilmiştir. Söz konusu Tebliğ'de, "602. *DİĞER GELİRLER*

*İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar*

(vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir.

*İşleyişi :*

*Dönem içindeki faaliyetlerden doğan sübvansiyon, vergi iadesi, vade farkları, (vb.) tutarları saptanarak ilgili hesaba borç, bu hesaba ise alacak kaydedilir." açıklamalarına yer verilmiştir.*

Bu kapsamda, muhasebe sisteminde Türkiye'de Avrupa Birliği'nden temin edilen hibeler, işletmeler tarafından 602. Diğer Gelirler hesabında muhasebeleştirilecektir

### **3.2. Vergi Denetim Yasalarındaki Gelişmeler**

T.C. Anayasası'nın 90. maddesinde göre, *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir."* 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun **"İstisnaların Sınırı"** başlıklı 19. maddesinde ise, *"1. Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.*

*2. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır."* ifadesi yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, vergiler açısından uluslararası anlaşma hükümlerinde yer alan istisna, muafiyet ve indirim gibi düzenlemeler dikkate alınarak uygulanacaktır. Bu minvalde, uluslararası anlaşmada vergi kanunları ve KDV'ye ilişkin düzenlenen istisna ve muafiyet hükümleri dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, Avrupa Birliği ile Türkiye arasında hibeler kapsamında imza edilen anlaşmalar vergi mevzuatı açısından belirleyici olacaktır.

Türkiye ile Avrupa Komisyonu arasında imzalanan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Tarafından Temsil Edilen Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma" (IPA II Çerçeve Anlaşması), 04/04/2015 tarih ve 6647 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuştur.<sup>5</sup>

Bu uluslararası anlaşmanın **"Vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ve yükleri ve/veya eş etkili vergilere ilişkin kurallar"** başlıklı 28. maddesinde, *"Birlik yüklenicileri tarafından yapılan tüm ithalatların, gümrük vergilerine, ithalat vergilerine, Katma Değer Vergisine (KDV), özel tüketim vergileri ve diğer özel tüketim vergilerine ya da eş etkiye sahip diğer benzer vergi, gümrük vergisi veya harçlara tabi olmaksızın, Türkiye Cumhuriyeti'ne girmesine izin verilir.*

<sup>5</sup> IPA I kapsamında da, aynı anlaşma 28.12.2008 tarih ve 27090 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Mevzuat düzenlemeleri aynı olmakla birlikte, dönemsel değişiklik nedeniyle yeni anlaşma imza edilmiştir.

*Birlik yüklenicileri, Birlik sözleşmesi kapsamında verilen herhangi bir hizmet ve/veya tedarik edilen mal ve/veya yapılan iş için KDV'den muaftırlar.*

*Birlik sözleşmelerinden doğan kâr veya gelir ulusal/yerel vergi sistemine göre Türkiye Cumhuriyeti'nde vergiye tabidir.*

*IPA II kapsamındaki eylemlerden ve/veya sözleşmelerden ve/veya faaliyetlerden faydalananlar, IPA II kapsamında ne şekilde olduğuna bakılmaksızın kendilerine transfer edilen mal ve/veya hak ve/veya yapılmış tesisler ve/veya fonlar ile ilgili olarak doğan 'Veraset ve İntikal Vergisi'nden veya eş etkiye sahip diğer vergi veya harçlardan muaftır." hükmüne yer verilmiştir.*

Ayrıca 13/02/2016 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde de ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Madde metninden anlaşıldığı üzere, söz konusu uluslararası anlaşma ile Avrupa Birliği sözleşmeleri ve projeleri kapsamında iş yapanlara temin edilen mal ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olmayacağı; katma değer vergisinden, veraset ve intikal vergisinden istisna<sup>6</sup> olacağı belirtilmiştir. Ancak gelir ve kurumlar vergisi yönünden iç mevzuatın amir olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, gelir ve kurumlar vergileri açısından iç mevzuatta yer alan hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

#### **4. ÖRNEK UYGULAMA<sup>7</sup>**

Kumaş imalat ve ticareti ile iştigal eden mükellef Kum A.Ş.'ye, Avrupa Birliği İşletmelerin ve KOBİ'lerin Rekabet Edebilirliği (COSME) Programı kapsamında, Avrupa Birliği kaynaklarından 50.000 € tutarında hibe başvurusunun kabul edildiğine dair 03.10.2015 tarihinde AB Bakanlığı makamlarınca resmi tebligat yapılmıştır. Söz konusu tebligat ile, 50.000 €(Euro) tutarındaki AB kaynaklı hibenin 03.11.2015 tarihinde Ziraat Bankası İstanbul 1 Şubesi'nde mükellef emrine amade olacağı ve mükellef tarafından bu tarihte kullanılabilceği belirtilmektedir. (03.10.2015 tarihli kur<sup>8</sup>; 1 €=4,4021 TL; 03.11.2015 tarihli kur; 1 €= 4,4048)

Kum A.Ş., almış olduğu hibeyi tüm çalışan ve yöneticilerin "Rekabet Edebilme Semineri" için kullanmıştır. Mükellefin yasal belgelerinde, bir eğitim şirketinden aldığı bu iki haftalık seminer sonucunda düzenlenen 20.12.2015 tarihli ve 46.296 €+KDV(%8) tutarlı fatura tespit edilmiştir. (20.12.2015 tarihli kur; 1 €= 4,4151)(Bu kur, seminere ilişkin alış faturası üzerinde yer almaktadır.)

<sup>6</sup> Madde hükmünde, bu işleri yapanların işler sınırlı olmak üzere kendilerine verilen bir istisna olduğundan şahıs bazında muafiyet ifadesi kullanılmıştır. İstisnanın konuyu, muafiyetin şahsı ilgilendirmesi nedeniyle bu şekilde bir kullanım tercih edilmiştir. Ancak maddede anlaşıldığı üzere, KDV'den müstesna tutulan husus, AB sözleşmeleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler olarak işlemlerdir.

<sup>7</sup> Emre Akın. Vergi İncelemelerinde Muhasebe Revizyonu, İstanbul: 2018. s. 94-132.

<sup>8</sup> Olayda verilen tüm kurlar, o tarihte Merkez Bankası tarafından Resmi Gazete'de ilan edilen döviz alış kurlarıdır.

Mükellef bu işlemleri aşağıdaki muhasebe kayıtlarına intikal ettirmiştir: (31.12.2015 tarihli kur; 1 €= 3,9800)

03.11.2015	Borç	Alacak
104 Proje Özel Hesabı	220.240	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		220.240
<i>Hibenin banka hesabına yatırılması; 50.000 € x 4,4048 TL=220.240 TL</i>		
03.11.2015	Borç	Alacak
952 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	220.240	
953 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler		220.240
<i>GVK'nın geç. 84. maddesi gereği vergiye tabi olmayan gelirler</i>		
20.12.2015	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri	204.401,47	
191 İndirilecek KDV	16.353,53	
104 Proje Özel Hesabı		220.240
646 Kambiyo Karları		515
<i>AB Projesi kapsamında alınan seminere ilişkin alış faturası; 50.000 € x 4,4151 TL=220.755 TL</i>		

#### 4.1. Hibenin Gelir Hesaplarına İntikal Ettirilmemesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 84. maddesinde, "Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje



*sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.*

*Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.<sup>9</sup>" hükmü yer almaktadır.<sup>10</sup>*

Bu hükümlerle birlikte, Avrupa Topluluğu(Birliği) çerçevesindeki projeler karşılığı sağlanan hibeler, gelir olarak dikkate alınmayacak ve özel bir fon hesabında tutulacaktır. Yukarıda yapılan açıklamalar, hibe ve teşvikler için genel kural ve açıklamadır. Bu nedenle hibe ve teşvikler için asıl uygulama yapılan açıklamalar olmakla birlikte, AB destekli hibelerin hakkında GVK'nın söz konusu maddesi gereği özel bir uygulama getirilmiştir. Böylece, AB projeleri kapsamındaki hibelerin gelir olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Madde hükmünün devamında da, gelir yazılmayan bu hibe bedelinden yapılan harcamaların, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla elde edilen hibeler, gelir yazılmayacağı gibi hibe vasıtasıyla yapılan harcamalar gider veya maliyet olarak da dikkate alınmamış olacaktır. Böylece, AB destekli hibelerin matrahı etkisinin olmaması sağlanmıştır.

İlgili madde metninde, alınan hibelerin gelir hesaplarına intikal ettirmemekle birlikte özel bir fon hesabında tutulacağı belirtilmiştir. Mükellefin muhasebe kayıtların tespit edildiği üzere, AB projesi kapsamında alınan hibe, gelir hesaplarına intikal ettirilmeksizin 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabında izlenmiştir.

Mükellef, AB projesi kapsamında 03.11.2015 tarihinde aldığı hibeyi GVK'nın geçici 84. maddesine göre, gelir hesaplarına intikal ettirmemiş ve kanuna uygundur. Ancak madde metninde, gelir hesaplarına intikal ettirilmeyen tutarın özel bir fon hesabına alınacağı belirtilmekle birlikte, mükellef tarafından özel fon hesabı olmayan ve geçici bir hesap olan 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı kullanılmıştır. Bu husus, muhasebe başlığı altında irdelenecektir.

<sup>9</sup> Olayda maddenin bu ikinci fıkrası ile ilgili bir husus bulunmasa da şu belirtilmelidir: söz konusu hibelerle finanse edilen ve 18.04.2013 tarihinden sonra serbest meslek faaliyetini icra edenlere ve yıllara sari inşaat ve onarım işleri nedeniyle yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılmayacağı tabiidir.

<sup>10</sup> 5520 sayılı KVK'nın 35/2. maddesinde, "(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." ifadesi yer aldığından Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan bu düzenleme, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.

#### **4.2. Hibeden Yapılan Harcamanın Gider Olarak Dikkate Alınması**

Diğer yandan, mükellefin söz konusu hibeyi gelir hesaplarına intikal ettirmesi doğru olmakla birlikte; söz konusu madde metninde bu fondan/hibeden yapılacak harcamaların gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.

Ancak mükellef kayıtlarında ve ifadesinde, proje kapsamında yapılan harcamanın gider hesaplarına intikal ettirildiği ve beyanlara yansıtıldığı anlaşılmaktadır. Bu durum, GVK'nın geçici 84. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, mevzuata aykırıdır. Çünkü ilgi madde gereği, hibeden yapılan harcamalar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınamayacaktır. Bu nedenle mükellef, 2015 hesap döneminde 204.401,47 -TL tutarında fazladan gider beyan etmiştir. Kanuna göre, kurumlar vergisinin tespitinde indirim hakkı bulunmayan bu giderin reddedilmesi, kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mükellefin bu hatalı işlemi tenkit edilecektir.

Bununla birlikte, söz konusu gider muhasebe karından(ticari bilanço) çıkarılmayıp; matraha Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nde, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak ilave edilmelidir. Buna ilişkin ayrıntılı açıklama, muhasebe başlığında yapılacaktır.

#### **4.3. Muhasebe Yönünden**

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, muhasebe teorisinde kayıtlar tahakkuk esası dikkate alınarak ifa edilmektedir. Bunun temeli, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan mali tablo ilkeleri ile temel kavramlarda açıklanmıştır. En sade anlatımıyla söz konusu Tebliğ'de, tahakkuk esası, dönemsellik kavramı başlığı altında anlatılmıştır.

Tebliğ'e göre, Dönemsellik, *"Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir."* şeklinde açıklanmıştır. Tarafımızca 1. Başlıkta da açıklandığı doğrultuda, mükellef kayıtlarına bu bakış açısıyla bakılmalıdır.

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, aktif ve pasifi değiştirmeyen nitelikteki hibenin belli bir tarihte ödeneceğini bildiren tebligata istinaden sadece nazım hesaplara kayıt yapılabilecek olup diğer hesapların kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle, mükellef tarafından yapılan 03.10.2015 tarihinde eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

Hibe ve teşvik gibi karşılıksız yardımların muhasebe kayıtlarında kaydedileceği hesap, Tekdüzen hesap planında gösterilmiştir. Bu nedenle, alınan hibe ve teşvikler ilgili hesapta izlenmelidir. Ancak yasal zorunluluk nedeniyle ayrılması gereken fonlar, 549. Özel Fonlar hesabında izlenebilir.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, "602. DİĞER GELİRLER

*İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan işletmenin faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan, mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb.. hasılat kalemleri bu hesapta izlenir."* açıklaması yapılmıştır. İlgili açıklamada, hesabın kullanılış şekli tahdidi olarak sayılmakla birlikte, "vb." ifadesiyle de bunlara benzer işlemlerde söz konusu hesabın kullanılacağı anlaşılmaktadır. Hibe ve teşvik gibi karşılıksız yardımlar da bu açıklama çerçevesinde, 602. Diğer Gelirler hesabında izlenmelidir. Ancak GVK'nın geçici 84. maddesi kapsamında alınan hibeye istinaden yapılacak istisnai muhasebe kaydı, aşağıdaki başlıklarda belirtilmiştir.

#### **4.4. Özel Bir Fon Hesabı Yerine Başka Bir Geçici Hesap Kullanılması(380. No'lu Hesap)**

Mükellefin ifadesi ve kayıtlarında yer aldığı üzere, GVK'nın geçici 84. maddesi kapsamında temin edilen hibe gelir hesaplarına intikal ettirilmeksizin 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına intikal ettirilmiştir.

GVK'nın geçici 84. maddesinde, gelir hesabına aktarılmayacak hibe tutarının özel bir fon hesabında izleneceği belirtilmiştir. Burada, kanunda kastedilen özel bir fon hesabının ne olduğu ve işletmenin yaptığı kayıtlarla örtüşüp örtüşmediği irdelenmelidir.

Vergi kanunlarımızda bazı hükümlerde, bu hükme benzer<sup>11</sup> olarak "özel bir fon hesabı"nın kullanılacağı ifadesi yer almaktadır. Bazı maddelerde<sup>12</sup> de, "pasifte geçici bir hesap"ta tutulacağı belirtilmektedir.

Ancak genel olarak uygulamada, her iki ifadenin geçtiği işlemler için mükellefler tarafından 549. Özel Fonlar hesabı kullanıldığı görülmektedir. Aslında özel bir fon hesabı ile pasifte geçici hesabın kullanılış amacı aynı durumu ifade etmektedir. Amaç, gelire yansıtılmayan tutarın vergi kanunlarıyla hedeflenen iktisadi veya ticari amaçlar doğrultusunda, belli bir yere sevk edilmesini sağlamaktır. Bu nedenle de gelirle ilişkilendirilmeden doğrudan sevk edileceği yerde kullanılmasını sağlamaktır.

Dolayısıyla, muhasebe kayıtlarında da, bu geliri, gelir hesaplarından ayıracak ve açık, gerçeğe ve tekdüzen hesap planına uygun bilgiyi verecek şekilde izlenmesi gerekmektedir.

<sup>11</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e; j, k. maddeleri gibi.

5746 sayılı Ar-Ge ve Tasarım Kanunu, md. 3/6: "Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz."

<sup>12</sup> 213 sayılı VUK'un 325/A, 328 ve 329. maddeleri gibi.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 549. Özel Fonlar hesabının açıklaması, *"İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar bu hesapta izlenir."*

380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının açıklaması ise, *"Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır."* şeklindedir.

Buna göre, kanunen özel bir fon hesabına alınacağı zikredilen bedel için 549. Özel Fonlar hesabının kullanılması gerekir. Çünkü muhasebe kayıtlarında ve bu kayıtlara dayanarak işletme bilgilerini özetleyen mali tablolarda aslolan, kullanıcılar tarafından mali tablolar okunduğunda çıkarılan anlamdır. Kullanıcılar, tekdüzen hesap planı açıklamalarına göre mali tabloları okuyacağından orada yer alan hesaplara bu minvalde anlam yükleyeceklerdir.

549. Özel Fonlar hesabının kullanılması halinde, kanunen zorunlu ya da ihtiyari olarak ayrılan gelirin gösterildiğini; 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının kullanılması halinde ise, peşin tahsil olunan ancak gelecek dönemlere ait gelirlerin (gelire intikal ettirilecek gelirlerin) gösterildiği anlamı çıkarılacaktır.

GVK'nın geçici 84. maddesinde yer aldığı gibi, proje kapsamında hibeden harcanmayan tutarların gelir yazılacağı belirtildiği durumlarda, söz konusu hibenin gelecek dönemlerde gelir yazılabileceği; bu nedenle de 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının kullanılması gerektiği iddia olunabilir. Çünkü hem bir geçici hesap hem de bu iddia tekdüzen hesap planı açıklamasına uygun olacaktır ki; hibenin harcanmaması halinde gelir kaydolunacağı kanunda düzenlenmiştir.

Ancak burada önemli bir nüans vardır: 380. Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabı, Tekdüzen hesap planı açıklamasında olduğu gibi, tahsil olunmakla birlikte gelecek dönemlerde gelire dönüşecek işlemler için kullanılmaktadır. Yani ileride tahakkuk etmesi kesin olan bir işleme istinaden önceden alınan bir bedel vardır. Bu hesapta izlenen tutarlar, işlem (mal teslimi veya hizmet ifası gibi) tahakkuk ettikçe, işlemin gerçekleşen kısmına isabet eden tutarı gelir hesaplarına intikal ettirilecektir. Gelir hesaplarına intikal ettirme kaçınılmazdır; çünkü işlem zamanla gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla bu hesabın manası ve görüldüğünde okunması gereken anlamı, henüz tahakkuk etmemiş; ancak ileride tahakkuk edecek bir gelir unsuru vardır ve ileride mutlaka gelir hesabına yansıtılacaktır. İşte bu sebepten ötürü, hibeye istinaden özel bir fon hesabına alınacağı ifade edilen madde hükmü ile bu hesap uyuşmamaktadır.

Şöyle ki, 03.11.2015 tarihinde yapılan kayıt, hibe tahakkuk ettiği için yapılmıştır. Bir başka deyişle, zaten tahakkuk eden bir işlem için ileride tahakkuk edeceğini gösteren 380. Hesabı kullanılmayacaktır. Diğer yandan da, hibenin tam olarak harcanmayacağı, ileride gelir hesabına intikal ettirilme durumu söz konusu olacağı ifade edilse dahi; bahsettiğimiz gibi 380. Hesabı ihtimale dayalı değil; gelecekte gelire dönüşmesi kesin olan işlemler için kullanılmaktadır.

Bu nedenlerle, hibenin özel bir fon hesabında izleneceğini belirten madde hükmü uyarınca, 380. Hesabı değil; 549. Özel Fonlar hesabı kullanılmaydı. Bu işlemlerde, doğru hesap 549. Özel Fonlar olarak bilinmelidir. Aksi halde bahsedilen hususlar nedeniyle, mali tabloların

yanlış okunmasına sebebiyet verilecektir ki; bu da tekdüzen kavramının felsefesine aykırı olacaktır.

#### **4.5. Muhasebe Sistemi Yönünden Yaptırımlar**

Mükellefin yaptığı bu yanlış muhasebe kaydı, özel usulsüzlük cezasına sebebiyet verecektir. 213 sayılı VUK'un 353/6. maddesine göre, *"Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (5.700 TL)<sup>13</sup> lira özel usulsüzlük cezası kesilir."* Dolayısıyla, tekdüzen hesap planı açıklamalarına aykırı bu işlem nedeniyle mükellef hakkında VUK'un 353/6. maddesi uyarınca, ilgili yıldaki tutarda<sup>14</sup> özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Diğer yandan, söz konusu gelirin vergiye tabi olmayan gelir olduğunu göstermek amacıyla yapılan nazım hesap kaydı, gerekli ve yerindedir. Eğer nazım hesap ile bu ayrımı belirtilmeseydi, alternatif olarak, ilgili hesabın tali hesabında bu durumun izlenmesi gerekecekti. Ancak nazım hesaplarda izlenmesi, hesapların açıklık ve uyumuna daha uygun düştiğünden tercih edilmelidir. Böyle bir kayıt yapılmasaydı, vergiye tabi olmayan gelir olarak izlenmesi çok zor olacağından matrahın yanlış beyan edilmesi gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır.

Ayrıca şu husus da belirtilmelidir ki, eğer bu veya benzeri işlemde, gelir hesaplarına intikal ettirilen bir tutar, ticari bilanço karına yansdıktan sonra vergiye tabi olmayan gelir olması hasebiyle matrahtan indirilmesi, Kurumlar Vergisi Beyannamesi'ndeki 49. satırda yer alan "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırına yazılmak suretiyle yapılacaktır.<sup>15</sup>

#### **4.6. Kurumlar Vergisi Açısından Yapılması Gereken İşlemler**

Muhasebe kayıtları sonucunda, dönem sonunda tespit edilen 690. Dönem Karı/Zararı hesabı ticari bilanço karı veya zararı olarak beyan edilir. Muhasebeleştirme sürecinde sonucunda meydana gelen 690. Dönem Karı/Zararı hesabının bakiyesi, muhasebe karı(ticari kar) ya da ticari bilanço karı<sup>16</sup> olarak adlandırılmakta olup muhasebe teorisine aykırı yapılan işlemler, doğrudan bu sonucu(muhasebe karı/zararı) etkileyecek ve etkilemelidir.<sup>17</sup> Muhasebe teorisine uygun olmakla birlikte, kanunlar bakımından gelir ya da kazancın tespitine yönelik

<sup>13</sup> 2018 yılı için.

<sup>14</sup> 2015 yılı için 4.800 TL

<sup>15</sup> Bu hususa ilişkin ayrıntılı açıklama, "1. Kurumlar vergisi beyannamesindeki Diğer indirimler ve istisnalar satırının kullanılması" başlığında yapılmıştır.

<sup>16</sup> 6 No'lu Kurumlar Vergisi Sirkülerinde, "29- Ticari Bilanço Kârı, 30- Ticari Bilanço Zararı: Bu satırlara, mükellefin ticari kârı veya zararı yazılacaktır. Bu tutar, istisna ve indirimler dahil bütün kurum kazancını içermelidir. Bu bağlamda kurum kâr ya da zararı, beyannamenin 33-46 no.lu satırları ile 55-65 no.lu satırları arasındaki tutarlar indirilmeden önceki miktarı göstermektedir. Bu satırlarda yer alan istisna ve indirimlerden bir kısmı veya tamamı, dönem içinde defterler üzerinde kazançtan indirim konusu yapılmış ise, indirilen söz konusu tutarlar, 31 no.lu "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına yazılmak suretiyle kurum kazancına ilave edilecektir." denmiştir.

<sup>17</sup> Muhasebe sistemine aykırı yapılan bu işlemler, çoğunlukla aynı zamanda vergi kanunlarına da aykırı olduğundan matrahın doğru beyan edilebilmesi, doğrudan muhasebe karının düzeltilmesiyle mümkün olacaktır.

hükümlere uygun olmayan hususlar, muhasebe karını(ticari bilanço karı) etkilemeyecek; vergiye esas matrahı etkileyecektir. Bu nedenle, bu işlemler, beyannamede<sup>18</sup> ticari bilanço karına eklenmek ya da ticari bilanço karından çıkarılmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

Bu konunun önemine binaen tümünden gelimle anlatılacak olursa, vergi kanunlarına göre matrahı etkileyecek işlemler, iki şekilde düzeltilebilir. Birincisi, vergi kanunlarına uygun olmayan işlem, doğrudan muhasebe sisteminde yapıldığı için muhasebe karının(ticari bilanço karı) düzeltilmesi yoluyla. İkincisi ise, muhasebe sistemine uygun yapılan bir işlem olmakla birlikte, vergi kanunlarınca matrahın tespitinde ayrı bir düzenlemeye tabi tutulduğundan muhasebe karı aynen beyan edilip beyanname üzerinde, bu satıra ekleme veya çıkarma yapmak suretiyle matraha ulaşılması yoluyla.

Bu durumda, matrahın tespitine yönelik düzeltmeler, ya muhasebe sisteminde ya da beyanname üzerinde ifa edilecektir. Değerlendirme yapılan başlıklarda da bu ayırım gözetilerek açıklamalar izah edilmiştir. Bu ayırma uymaksızın vergi matrahına yönelik düzeltmeler, kolaycı yaklaşım ile doğrudan beyanname üzerinde ifa edilirse, aslında matrahın yanlış hesaplanmasına sebebiyet verebilecektir. Çünkü bir işlemin ticari bilanço karını değiştirip değiştirmeyeceği önem arz etmektedir.

Ticari bilanço karının(muhasebe üzerinde yapılan) değiştirilmesi gerektiği halde, değiştirilmeksizin doğrudan beyanname üzerinde işlemlerin yapılması halinde; dağıtılabilir kâr, diğer indirimler kapsamında bağış ve yardımların üst sınırı, özkaynaklar tutarı, geçmiş yıl zararları gibi bir çok unsur yanlış hesaplanacak ve gösterilecektir. Bu da, hem matrahın(kurumlar vergisi ve kar payı stopajı gibi) yanlış hesaplanmasına hem de diğer işlemlerin yanlış gösterilmesine sebebiyet verecektir. Bu nedenle, düzeltme işlemlerinin hangi temel üzerinde ifa edileceğinin doğru tayin edilmesi çok önemlidir.

Aşağıdaki tablolarda, mükellef Kum A.Ş.'nin 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahının tespitinde, yapılması gereken düzeltmelerin kaynağı ve nasıl yapılması gerektiği(muhasebe üzerinde mi yoksa beyannamede mi) gösterilmiştir:

<b>Beyanname Üzerinde Ticari Bilanço Karı'na Yapılacak İlave ve Çıkarmalar</b>		
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	<b>4.2- Hibeden Yapılan Harcamanın Gider Olarak Dikkate Alınması</b>	204.401,47 (TL)

<sup>18</sup> Buradaki kasıt, Kurumlar Vergisi Beyannamesidir; ancak gelir vergisi mükellefleri için bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için 4 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan "Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmayı Gösteren Bildirim" üzerinde ikame edilecek ve çıkan mali kar, Gelir Vergisi Beyanname Eki'nde ve Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde beyan edilecektir. Böylece, gelir vergisi mükelleflerinden tüccarlar için bu uygulama ile yerine getirilmiş olacaktır. Diğer gelir unsurlarından ve işletme hesabı esasına göre defter tutan tüccarlar ise, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, tekdüzen hesap planına uyma yükümlülükleri olmadığı ve defter düzenleri farklı olduğu veyahut da hiç defter tutmaksızın beyanname üzerinde işlemleri gösterdiklerinden mütevellit, mali karlarını doğrudan beyan edecekler; muhasebe karı gibi bir kavramla muhatap olmayacaklardır.

Düzeltilme, böyle verilmiş olan ilgili dönem beyannamelerin hem tam tasdik raporlarında hem de vergi inceleme raporlarında bu şekilde yapılmalıdır. Böylece ancak bahsedildiği üzere, doğru bir düzeltme olacaktır.

#### **4.7. Katma Değer Vergisi Yönünden**

GVK'nın geçici 84. maddesi ile, AB projesi kapsamında verilen hibenin gelir ve gider olarak dikkate alınmayacağı belirtildiğinden hem katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hem de indirim konusu yapılan katma değer vergisinin akıbeti değerlendirilmelidir.

Bir işlemin KDV'ye tabi tutulması için mutlaka yukarıda yer alan KDV Kanunu'nun 1. maddesine giren bir işlem olması gerekmektedir. Yukarıya alınan kanun maddesi bir cümle ile ifade edilecek olursa, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki kazanç çerçevesinde yapılan mal teslimi veya hizmet ifası katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Bu cümle, bir işlemin KDV'ye tabi olabilmesi için tüm şartları barındırmaktadır.

Mükellef tarafından alınan hibe, herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında alınmamıştır. Karşılıksız yardım kapsamında, AB projesinin gerçekleşmesine yönelik verilmiştir. Dolayısıyla söz konusu hibe, bir mal teslimi ya da hizmet ifasına dayanmadığından yukarıda zikredilen ve dayanağını 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1. maddesinden alan şartların aynı anda gerçekleşmesine imkan vermemektedir. Bu nedenle verilen hibe bir mal teslimi ve hizmet ifası karşılığı verilmediğinden KDV'nin konusuna girmemektedir.

Sonuç olarak, mükellef Kum A.Ş.'nin almış olduğu hibe, herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığında olmadığından bu işlem KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu minvalde de, mükellef tarafından KDV hesaplanmaması yerinde olup eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

İşletme tarafından AB projesi kapsamında yapılan alışlara ilişkin KDV indirimi de ayrıca değerlendirilmelidir.

Madde metninden anlaşıldığı üzere, söz konusu uluslararası anlaşma ile Avrupa Birliği sözleşmeleri ve projeleri kapsamında iş yapanlara temin edilen mal ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olmayacağı; katma değer vergisinden istisna<sup>19</sup> olacağı belirtilmiştir.

Yine aynı anlaşmada bu istisnanın uygulanabilmesi için İstisna Sertifika Belgesinin temin edilerek bu belgenin ibrazı karşılığında istisna uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu uluslararası anlaşma çerçevesinde, AB projesi kapsamında temin edilen eğitim hizmetinin KDV'den müstesna olması gerekir. Eğitim hizmetini veren şirkete, İstisna Sertifika

---

<sup>19</sup> Madde hükmünde, bu işleri yapanların işler sınırlı olmak üzere kendilerine verilen bir istisna olduğundan şahıs bazında muafiyet ifadesi kullanılmıştır. İstisnanın konuyu, muafiyetin şahsı ilgilendirmesi nedeniyle bu şekilde bir kullanım tercih edilmiştir. Ancak maddede anlaşıldığı üzere, KDV'den müstesna tutulan husus, AB sözleşmeleri kapsamında yapılan teslim ve hizmetler olarak işlemlerdir.

Belgesinin mükellef Kum A.Ş. tarafından sunulması halinde, faturada KDV'de hesaplanmayacaktır.

Ancak mükellef tarafından böyle bir belge ibraz edilmediği ve Avrupa Birliği uyum kapsamında imzalanan uluslararası anlaşma çerçevesinde, AB sözleşmesine istinaden temin edilen bir hizmet olduğu ayrıca belirtilmediğinden istisna uygulanmamıştır.

Bu nedenle, her ne kadar şartları sağlaması halinde, uluslararası anlaşma çerçevesinde KDV'den istisna tutulacak olsa da, mükellef tarafından buna yönelik bir harekette bulunulmadığından (zaten İstisna Belgesinin ibraz edilmemesi) faturada KDV hesaplanması ve mükellef tarafından ödenmesi yerinde bir işlemdir. Bir başka deyişle mükellef, bu kapsamda KDV'siz hizmet temin etme hakkını kullanmamıştır.

#### **4.8. Hibeden Yapılan Harcamaya İlişkin KDV'nin İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı**

Mükellefin muhasebe kayıtlarından anlaşıldığı üzere, 20.12.2015 tarihinde, proje kapsamında almış olduğu ve hibeden karşıladığı seminer eğitim hizmetine ilişkin alış faturasında yer alan katma değer vergisini, 191. İndirilecek KDV hesabında izlemek suretiyle KDV beyanlarına yansıtmıştır.

KDV Kanunu'nun 30. maddesine göre, *"Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:*

...

*d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.(6728 sayılı kanunun 44 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm;Yürürlük 09.08.2016) (5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi hariç)"*

Bu maddeye göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, indirim konusu yapılamayacaktır.

Söz konusu 29 ve 30. maddelerin kanun gerekçesinde, *"Maddenin (d) bendinde ise, esas itibariyle indirim mekanizmasının işleyişini önleyen, gelir ve kurum kazancının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen Katma Değer Vergisinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunlar ise genellikle, ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerdir."* açıklamaları yapılmıştır.



Kanun gerekçelerinde, genellikle ticari faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerin katma değer oluşturmayacağı; bu nedenle de, gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde de indirim konusu yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla, KDV Kanunu'nun 30/d. maddesi ile getirilen hüküm, vergi yükünün işletmenin üzerinde erimesini engelleyerek işletmeyi nihai tüketici konumuna getirmektedir. Çünkü vergi, nihai tüketici üzerinde kalmazsa vergi yükü ortadan kalkacaktır.

Bu minvalde, AB projesi kapsamında verilen hibeden finanse edilen harcamalar, gerçekleştirilen projelerin işletmeye katkısı ile katma değere dönüşecektir. İşletme yapmış olduğu kumaş imalat ve ticaret faaliyetine, rekabet edebilirlik eğitimi ile katkı sağlayacağı şüphesizdir.

GVK'nın geçici 84. maddesi ile gider olarak dikkate alınmayacağı belirtilen harcamalardaki amaç, madde gerekçesinde belirtildiği üzere, vergiye tabi tutulmadan tamamının projelerde kullanılmasını sağlamaktır. Yoksa, harcamaların, faaliyetle ilgili olmadığı ya da kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine katkı sağlamayacağı mülahazasıyla değildir.

Bu nedenle, hibelerden karşılanan harcamaların gider olarak dikkate alınmayacağına hükme yerleştirilmesi, sadece gelir ya da kurumlar vergisi matrahını etkilememesi amacıyla. KDV Kanunu'nun 30/d. hükmünün yukarıda gösterilen gerekçesinde açıklandığı üzere, indirim mekanizmasının işleyişini önleyen bir gider değildir. İleride, katma değer oluşmasını sağlayacak ve işletmenin faaliyetiyle ilgili bir harcamadır. Bu hususlar, katma değer vergisi sistematüğünü bozmadığı, hesaplanan-indirilecek KDV silsilesi uygun olacağı ve gerekçelerde açıklanan kaygılara sebebiyet vermediği için indirim konusu yapılmalıdır.

Kaldı ki, indirim konusu yapılmazsa sonraki safhada doğacak hesaplanan katma değer vergisi tek safhada hesaplanmış olacaktır. Böylece yine kanun gerekçesinde yer alan birden fazla safhada sadece katma değer vergilendirilmesi ilkesine ters düşecektir.

Dolayısıyla, mükellef Kum A.Ş. tarafından hibe ile finanse edilen harcama, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmazsa da, faturada yer alan ve 20.12.2015 tarihinde defterle kaydedilen İndirilecek KDV tutarı, indirim konusu yapılabilecektir.

Burada hem geçici 84. maddenin hem de 30/d. maddesinin ihdas şekilleri de önemlidir. Zaten ihdas edilmiş şekilleri, yukarıda yer verilen gerekçelerini yansıtmaktadır. GVK'nın geçici 84. maddesi, hibenin tamamen gelir veya kurumlar vergisi dışında tutulmasını sağlamak için gelir ve giderinin dikkate alınmayacağını belirtmiştir.

KDV Kanunu'nun 30/d. maddesinde ise, faaliyetle ilgili olmayan ya da katma değer sağlamayacak harcamalara ilişkin indirilecek katma değer vergilerinin reddedilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, hibe kapsamında yapılan harcamaların gider olarak dikkate alınmaması hususu ile kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler, indirilecek KDV açısından aynı manayı ifade etmemektedir. Hibe ile finanse edilen harcamaların indirim mekanizmasını işleyişini önlemeyeceği, genel gerekçeyi destekleyeceği ve ileride doğacak katma değer

vergisinden indirebileceği için KDV Kanunu'nun 30/d. maddesi kapsamında değerlendirilmemesi gerekmektedir.

Mükellef tarafından 20.12.2015 tarihinde, İndirilecek KDV olarak beyan edilen hibeye finanse edilen harcama mevzuunda, -harcamanın kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olmasa dahi- eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Çünkü, AB kapsamındaki harcamaları gider olarak dikkate alınmaması, ticari faaliyetle ilgili olmadığından değil; gelir yazılmadığından ileri gelmekte olup işletmede katma değer dönüşecektir.

## **5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Uygulamada, işletmeler tarafından hibelerin ne zaman muhasebe sisteminde bir kayıt gerektireceği, ne zaman sadece nazım hesaplarda izlenebileceğinin tam olarak doğru gerçekleştirilemediği görülmüştür. Bu da, hem mali tabloların gerçeği yansıtmamasına hem de değerlendirme gibi işlemlerin zamanında ve doğru yapılmamasına neden olduğu anlaşılmıştır.

Bu nedenle, örnek uygulamada da açıklandığı üzere, hibeler tahakkuk esasına göre ancak fiilen elde edildiklerinde muhasebe kayıtlarında aktif ve pasif hesaplarını etkileyecek şekilde kayıt edilmelidir. Sadece, Avrupa Birliği tarafından hibeye hak kazanıldığının bildirilmesi, gelir ya da aktif hesaplarına kayıt yapmak için yeterli değildir. Bu durum, ancak nazım hesaplarda izlenebilecektir. Aksi halde, vergi incelemelerinde bu husus, özel usulsüzlük cezası<sup>20</sup> yaptırımına tabi tutulmaktadır.

Vergisel yönden ise, Avrupa Birliği hibeleri elde edenler 2013 yılından itibaren GVK'nın geçici 84. maddesi kapsamında, temin ettikleri hibeleri gelir hesaplarına intikal ettirmeyecek ve bu proje kapsamında yaptıkları harcamaları da gider hesaplarına intikal ettirmeyeceklerdir. Ancak harcanmayan kısım kaldığında bu kısım gelir olarak dikkate alınacaktır. Katma değer veya özel tüketim vergisi yönünden ise, Avrupa Birliği ile Türkiye arasında imza edilen anlaşmalar çerçevesinde, bu kapsamda temin edilen mal ve hizmetlerin KDV'den müstesna olacağı tespit edilmiştir.

Veraset ve intikal vergisi yönünden ise, karşılıksız alınan bu teşvik veya hibelerin veraset ve intikal vergisinin konusuna girmekle birlikte, yine ilgili uluslararası anlaşma çerçevesinde veraset ve intikal vergisi yönünden müstesna olacağı anlaşılmaktadır.

Burada hassaten belirtilmesi gereken husus, işletmeler temin ettikleri mezkur hibeleri gelir hesaplarına intikal ettirmeseler dahi, yaptıkları harcamaları geçici madde 84'ye aykırı olarak gider hesaplarına uygulamada intikal ettirmektedirler. Bu durumda, vergi incelemelerinde tespit edildiğinde, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte vergi tarhiyatına tabi tutulmaktadır.

---

<sup>20</sup> 2019 yılı için 7.000 -TL.

## KAYNAKÇA

T.C. Anayasası

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Tarafından Temsil Edilen Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti'ne Yapılacak Mali Yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma” (IPA II Çerçeve Anlaşması),

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

AKIN, Emre. Vergi İncelemelerinde Muhasebe Revizyonu, İstanbul: 2018.

<http://www.ab.gov.tr/>