

MADDE 54 : KAYIT DÜZENİ :

MADDE METNİ :

"Kayıt Düzeni :

Madde 54

1. *Katma değer vergisi mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlerler.*

Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır :

- a) *Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,*
 - b) *Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı
ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,*
 - c) *İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,*
 - d) *Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler.*
2. *Emtia üzerine iş yapanlar, emtia envanterinde veya envanter defterinde hesap dönem sonunda mevcut emtiayı Katma Değer Vergisine tabi olan ve olmayanlar itibariyle tefrik edip göstermeye mecburdurlar."*

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel Tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ'dir. (Bu Tebliğ ile daha önceki 123 adet tebliğ iptal edilmiştir.)

Bu Tebliğde 54 üncü madde uygulamasıyla ilgili olarak kayde değer bir değişiklik getirilmemiştir. Madde ile ilgili olan ve bu tarihten öncesi için geçerli KDV Genel Tebliği için KDV 5 isimli e-kitabımıza bakınız.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

Mükellefler, hesap planlarının ve kayıt düzenlerinin oluşumunda şu unsurları göz önünde tutmak zorundadırlar.

- 54 üncü maddede aranan hususların sağlanması,
- KDV beyannamesinin doğru ve zahmetsiz doldurulabilmesi için alt hesapların KDV beyannamesinin her bir satırı için gerekli ayrıntıları verecek şekilde oluşturulması. (Bu konuda 42 nci maddeye ilişkin açıklamalarımıza bakınız.)

- Tek düzen hesap planına uyulması,
- Mükellefçe ihtiyaç duyulan sair ayrıntılar.

Sistem kurulurken beyannamenin yapısı ve işletme yöneticilerinin beklentileri de göz önünde tutularak yapılacak ilavelerle mükemmel bir kayıt düzenine sahip olunabilir.

Maliye İdaresinin KDV Genel Uygulama Tebliğindeki kayıt düzeni ile ilgili açıklaması (Tebliğin IV/A-1 no.lu bölümü) 54 üncü madde hükmünün tekrarı şeklindedir.

Aynı Tebliğin IV/D-8 no.lu bölümünde şu açıklamalar mevcuttur:

“8. Kayıt Düzeni

3065 sayılı Kanunun 54 üncü maddesine göre, KDV mükellefleri, tutulması mecburî defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlemek zorundadır.

Bu kayıtlarda en az;

- a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarları,*
- b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayırımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,*
- c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,*
- ç) Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergiler,*

hususlarının açıkça gösterilmesi şarttır.

Buna göre, KDV’den istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde, tutulacak defter kayıtlarında bu işlemler, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrı ayrı hesaplarda izlenecek ve bu işlemlere ilişkin yüklenilen vergi miktarları kayıtlarda ayrı ayrı gösterilecektir.

İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlere ilişkin indirilemeyecek KDV’nin defter kayıtlarında gösterilmesi şarttır. Aynı şekilde iade olunan ve terkin edilen KDV tutarları da kayıtlarda açıkça gösterilir.

ATİK’ler nedeniyle yüklenilen ve indirim hesaplarına alınan vergilerden indirimle telafi edilen ve edilemeyen, iade konusu yapılan vergi miktarlarının da kayıtlarda açıkça yer alması gerekmektedir.”

Aşağıdaki bölümde bilanço usulünde defter tutanların hesap planı oluşumu ve işleyişi konusundaki görüşlerimiz özetlenmiştir.

2. BİLANÇO USULÜNDE KAYIT DÜZENİ :

2.1. Hasılat Hesapları :

Hasılat hesaplarının,

- indirim ve iade hakkı doğuran hasılat,
- indirim hakkı doğuran hasılat,
- indirim hakkı doğurmayan hasılat.

şeklinde üçlü ayırımı tabi tutulabilecek şekilde açılması indirim ve iade hakkı doğuran ve doğurmayan yahut özel matrah şekillerine tabi hasılat hesaplarının beyannamenin ilgili satırlarına göre ayırımı tabi tutulabilecek şekilde organize edilmesinde yarar vardır.

İşlemlerin mahiyeti detay planda, fatura ve benzeri belgeler üzerinde görüleceği için bu ayrıntının ayrıca hesap planına ve yasal defterlere yansımaya gerek olmadığı görüşündeyiz. Hasılat hesapları 54 üncü maddedeki (a) bendi KDV nin genel işleyişi uyarınca, KDV hariç tutarları gösterecektir.

2.2. Teslim KDV si Hesapları :

Teslim KDV si hesabının, bu teslim ve hizmetlere ilişkin KDV oranlarına göre alt ayırma tabi tutulmasında yarar vardır. Böylelikle, beyannamenin ilgili satırları doldurulurken kolaylık sağlanmış olur. KDV tutarlarından hareketle bu orana ilişkin hasılatın hesaplanması mümkündür. Hataen fazla hesaplanan KDV ler için fazla ve yersiz hesaplanan KDV hesabı açılabilir.

Alış iadesi yapılması da teslim KDV sine benzer nitelikte KDV doğmasına yol açmaktadır. Bu husus (d) bendinde ayrıca arandığı için alış iadesine ilişkin KDV nin işlenebileceği bir alt hesap açılması gerekmektedir.

Keza, daha önce indirilen fakat sonradan muhtelif nedenlerle indirim yasağına giren (Md.30) KDV yüklenimlerinin indirim iptaline tabi tutulması da KDV beyannamesinde (+) değer olarak yer alması gereken KDV nin ortaya çıkmasına yol açan (teslim KDV si etkisi yapan) bir olaydır. Bunun için de bir hesap açılması gerekmektedir.

2.3. İndirilecek KDV Hesapları :

42 nci maddedeki KDV beyannamesi düzenleme kılavuzunda belirttiğimiz gibi Maliye İdaresi KDV indirimlerinin oran itibarıyla tasnifli olarak beyannamede gösterilmesini istemektedir. Bu nedenle muhasebedeki KDV indirim hesabının (191) %1, %8 ve %18 orana tabi KDV'lerin indirimi için kırılımlı olması gerekmektedir.

KDV iadesi alan firmaların, KDV indirim hesabını direkt yüklenimler, genel gider KDV leri ve imal veya inşa olunan A.T.İ.K. KDV leri şeklinde üçlü ayırma tabi tutmaları isabetli olur.

Hatta imkan bulunabiliyorsa (önceden biliniyorsa) indirim KDV hesabının iade edilebilir yüklenimler - iade edilemez yüklenimler şeklinde ayrılmı olarak izlenmesi, KDV iadesi isteyen firmalar açısından yararlıdır.

Keza satılan malın iadesi halinde, geri gelen mala ilişkin KDV, indirim KDV niteliği arz etmekte ve ayrı bir hesapta izlenmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun 11/1-b ve 15 inci maddesi uyarınca yapılan teslimler nedeniyle bu maddelerde yazılı kimselere yapılan KDV iadeleri (veya alıcılardan tahsil edilmeyen KDV) indirim niteliğinde olup, bu gibi işlemleri yapanların 54 üncü maddenin (d) bendi uyarınca, almadıkları veya alıp iade ettikleri KDV leri özel bir hesapta izlemeleri gerekmektedir.

2.4. Ödenecek KDV, Devrolan KDV, Tecil Edilecek KDV, Terkin Edilecek KDV İade Alınacak KDV Hesapları :

Bu hesaplar, ay kapanıp KDV beyannamesi düzenlendikten sonra, beyannamede beliren sonuçlara göre (ayda bir defa) kullanılan ve daha önce bahsettiğimiz hesaplarla karşılıklı olarak işleyen hesaplardır. (Tecil-terkin işlemleri ile ilgili olarak 11 inci maddedeki 8 nolu bölümde yer alan örneğe bakınız):

2.5. İndirilemeyecek KDV :

İndirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili olarak yüklenilen KDV ler duruma göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Çoğu firma indirilemeyen KDV isimli bir hesap açmaksızın indirilmesine müsaade edilmeyen KDV yüklenimlerini doğrudan ilgili gider veya maliyet hesabına borç kaydetmektedir. Halbuki, 54 üncü maddedeki (c) bendi, indirilemeyecek KDV nin ayrıca görülebilmesine imkan verecek şekilde bir kayıt düzeni kurulmasını amirdir. Bu bakımdan bir indirilemeyecek KDV hesabı açılması ve söz konusu KDV lerin öncelikle bu hesaba borç kaydedilmesi, daha sonra bu hesaba alacak verilerek suretiyle ilgili gider veya maliyet hesaplarına virmanda bulunulması gerekmektedir. (İndirilemeyecek KDV konusunda 30 ve 33 üncü maddelere ilişkin açıklamalarımıza bakınız).

2.6. Emtia Envanterinin Tefriki :

54 üncü maddenin 2 nci fıkrası hükmüne göre emtianın, emtia envanterinde veya envanter defterindeki malların KDV ye tabi olan ve olmayan şeklinde ayırımı tabi tutulması gerekmektedir. Çoğu firmada KDV kapsamına girmeyen işlem bulunmadığından bu ayırımı gerek kalmamaktadır. (İstisna konusu işlemler KDV kapsamına girmeyen işlem değildir.)

3. İŞLETME HESABI ESASINDA VE SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNDE KAYIT DÜZENİ :

İşletme defteri veya serbest meslek kazanç defteri tutanlar teslim KDV lerini defterin gelir bölümünde, indirilecek KDV yi ise defterin gider bölümünde açacakları KDV sütunlarında gösterirler. 54 üncü maddede aranan diğer ayrıntılar ise deftere yapılan kayıtlar meyanında gösterilir.

4. YABANCI HAVAYOLU ŞİRKETLERİNİN DURUMU :

Konu ile ilgili olarak verilen bir muktezada şu açıklamalar yer almaktadır :

"Bilindiği gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 207 nci maddesi "Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları bir Hasılat Defteri tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler" hükmündedir.

Bu madde ile yabancı nakliyat kurumlarının Türkiye'de elde ettikleri kazançları tespit etmek amacıyla hasılat defteri tutmaları mecburiyeti getirilmiş, ancak diğer muhasebe defterlerini tutmaları hususunda bu kurumlara ihtiyarilik tanınmıştır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde ise, katma değer vergisi mükelleflerinin, tutulması mecburi defter ve kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlemeleri gerektiği belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, yabancı nakliyat kurumları ödedikleri katma değer vergisini, tutmak zorunda oldukları "*Hasılat Defteri*" nde açacakları ayrı bir sütunda gösterebilecekleri gibi, notere tasdik ettirerek tutacakları diğer muhasebe defterlerinde de gösterebileceklerdir.

Bu nedenle söz konusu defter kayıtlarında gösterilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin, Katma Değer Vergisi Kanununun 14 ve 32 nci maddeleri hükmü çerçevesinde yabancı hava yolu şirketlerine iade edilmesi gerekmektedir."

5. KAYIT DÜZENİNE UYMAMANIN CEZASI :

54 üncü maddede belirtilen kayıt düzenine uymamanın özel bir cezası yoktur. 54 üncü maddeye uymama halinde olsa olsa V.U.K. nun 352/1-3 üncü maddesi uyarınca usulsüzlük cezası kesilebilir ve KDV nin re'sen takdiri yoluna gidilebilir. Daha da önemlisi, kötü bir muhasebe düzeni, inceleme elemanının mükellef hakkında olumsuz izlenim edinmesine ve incelemenin olumsuz bir ortamda sürdürülmesine yol açabilir. KDV beyannamesine paralel bir hesap düzeni oluşturulmamasının asıl sakıncası, beyanname tanzimi sırasında yaşanan güçlükler ve düşülecek hatalardır.

6. KDV HESAPLARININ TEK DÜZEN HESAP PLANINA UYUMLU OLARAK AÇILMASI VE BU HESAPLARIN İŞLEYİŞİ :

Bilindiği üzere, 1 Nolu "*Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*" ile getirilen tek düzen hesap planı uygulaması 1.1.1994 tarihinden itibaren başlamış bulunmaktadır.

Tek düzen hesap planında KDV için açılmış birkaç ana hesap vardır. Firmalar, bu ana hesaplarda açacakları alt hesaplarını, KDV beyannamesinde aranan bilgileri ve KDV iadesi için gerekli verileri sağlayacak şekilde açmalıdırlar.

Aşağıdaki bölümlerde tek düzen hesap planındaki KDV ye ilişkin ana hesaplar ve bunların altında açılacak alt hesaplar ile söz konusu hesapların işleyişi açıklanmıştır. (Bu açıklamaları okurken KDV beyannamesindeki her bir satırın nasıl doldurulacağını açıkladığı 42 nci maddeye ilişkin izahatımızı göz önünde tutunuz.)

6.1. Devreden Katma Değer Vergisi (190 No.lu Hesap) :

KDV beyannamesine intikal edecek indirim unsurları, teslim ve hizmetlerle ilgili olarak hesaplanan KDV ve ilave edilecek KDV tutarını aşılırsa indirimle giderilemeyen KDV var demektir.

İndirimle giderilemeyen KDV nin, varsa iadesi talep edilen kısım çıktıktan sonra kalan tutarı, sonraki dönemlere devrolan KDV yi gösterir.

190 no.lu hesabın borç bakiyesi, sonraki döneme devreden KDV tutarını ifade eder.

Ay sonlarında, varsa 190 no.lu hesabın borcuna yazılacak rakam aşağıda izah ettiğimiz ve geçici bir hesap olan 391-60 no.lu hesaptan gelecektir.

6.2. İndirilecek Katma Değer Vergisi (191 No.lu Hesap) :

Belli bir dönem içindeki tüm KDV indirimleri bu ana hesaba borç kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir. Başka bir anlatımla;

- Yurt içinden temin edilen her türlü mal ve hizmetin satın alınmasında satıcılara ödenen veya borçlanılan KDV, İthal edilen mallar için Gümrük İdaresine ödenen KDV, yurt dışından sağlanan hizmetlerle ilgili olarak veya KDV kesintisine tabi mal ve hizmet alımları nedeniyle, satıcıya ödenmeyen ve 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecek olan KDV
- Satılan malın iadesi halinde, geri gelen mala ilişkin KDV
- Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerle ilgili olarak ve bu malların alıcılar tarafından yurtdışına götürülmesi nedeniyle, indirim hakkına konu olan KDV

191 no.lu ana hesabın altında yukarıda ayrıntıları verecek şekilde alt hesaplar açılmalıdır.

191 23 – Bu Döneme Ait İndirilecek KDV

191 24 – Satış İadeleri ve Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle İndirilecek KDV

191 25 – Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler Nedeniyle İndirilecek KDV

KDV iadesi istenecekse, söz konusu KDV indirimlerinin listelenmesi gerekecektir.

Muhasebeleştirme esnasında gerekli bilgiler girilirse, bu listeleme kolayca yapılması mümkün olacaktır.

Dönem boyunca 191 no.lu hesapta biriken KDV indirimleri dönem sonunda aşağıda açıkladığımız 391 60 no.lu KDV Denkleştirme Hesabına aktararak kapatılır. Yani bu hesaplar ay sonlarında bakiye veremez.

6.3. Diğer Katma Değer Vergisi (192 ve 392 No.lu Hesaplar) :

Bu hesaplar diğer KDV hesaplarında yer alamayacak nitelikte olan, KDV ile ilgili işlemlerin takibi amacıyla açılmıştır.

Söz konusu hesapların en çok görülen uygulama alanı, tecil edilmiş olan ve terkin için bekleyen veya iade talebine konu KDV tutarlarının izlenmesi olup, bu izlemenin nasıl yapıldığı, 11 inci maddeye ilişkin 8 no.lu bölümdeki örnekte açıklanmıştır. İade alınacak KDV yi de 192 no.lu ana hesap altında hesap açmak suretiyle izleyenlere rastlanmaktadır.

6.4. İade Alınacak Katma Değer Vergisi :

Tek düzen hesap planında iade alınacak KDV için açılmış özel bir hesap yoktur. Yaygın uygulama, 192 veya 193 nolu ana hesaplarda açılan alt hesaplar yoluyla iade alınacak KDV nin izlenmesidir.

Bir KDV beyannamesi düzenlendiğinde toplam indirilen (önceki dönemden devren gelen dahil) KDV, toplam hesaplanan KDV den fazla ise, indirimle giderilememiş KDV var demektir.

Şayet aynı beyannamede, iade hakkı doğuran işlem de var ise ve mükellef tercihini iade isteyecek şekilde kullanmışsa, indirimle giderilemeyen KDV nin bir kısmı veya tamamı iade alınacak KDV satırında yer alır.

Bu şekilde iade alınacak KDV satırında bulunan iade tutarı, beyannamenin muhasebeleştirilmesinde 192 veya 193 nolu hesaplar altında açılmış "İade Alınacak KDV" hesabına borç kaydedilir. İadenin nakden veya mahsup yoluyla alınmasına bağlı olarak bu hesaba alacak, kasa, banka veya mahsuba konu borç hesabına, eğer başka bir firmanın borcuna mahsup istenmişse o firmanın cari hesabına borç kaydı yapılır.

6.5. Ödenecek KDV :

1 nolu KDV beyannamesinde, toplam hesaplanan KDV, indirimler toplamını aşıyorsa, ödenecek KDV çıkmış demektir. Bu meblağın tecile konu edilmeyen kısmı, beyannamenin verildiği ayın 26 ncı günü akşamına kadar "ödenecek KDV" olup bu meblağlar beyannamenin muhasebeleştirilmesinde, 360 nolu ana hesap altında açılarak "ödenecek KDV" hesabına alacak kaydedilir.

6.6. Sorumlu Sıfatı ile Ödenecek KDV :

Yurt dışından hizmet ithal edilmesi ve Maliye Bakanlığı'nca konulan mecburiyetler kapsamında (KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi uyarınca) hesaplanan (2 nolu KDV beyannamesi ile beyan olunacak) KDV ler de 360 nolu ana hesap altında açılacak "Sorumlu Sıfatı ile Ödenecek KDV" hesabına alacak kaydedilmek suretiyle muhasebeleştirilir.

ÖRNEK :

Bir KDV mükellefi yurt dışındaki firmadan danışmanlık hizmeti almış bu hizmete ait, TCMB döviz alış kuruna göre TL karşılığı 17.000 TL olan fatura gelmiştir.

/			
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	17.000 TL	
	- Danışmanlık Giderleri		
191	İNDİRİLECEK KDV	3.060 TL.	
320	SATICILAR	17.000 TL	
360	ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR		
	- Sorumlu Sıfatı ile Öd. KDV	3.060 TL	
/			

Bu örnekte, vergi anlaşmasının KV stopajını önlediği varsayılmıştır.

Danışmanlık ücreti ödendiğinde kur farkı için KDV sorumluluğu söz konusu değildir.

/			
320	SATICILAR	17.000 TL	
656	KAMBİYO ZARARLARI	1.000 TL.	
102	BANKA	18.000 TL.	
/			

ÖRNEK :

Bir KDV mükellefi, tekstil veya konfeksiyon alanında 1.000 TL. + KDV lik fason iş yaptırmıştır. KDV tutarı olan 180 TL. nin 90 TL. si fasoncuya verilecek, 90 TL. si sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödenecektir.

151	YARI MAMULLER	1.000 TL	
191	İNDİRİLECEK KDV	180 TL.	
	320	SATICILAR H.	1.090 TL.
	300	ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR	90 TL.
		- Sorumlu Sıfatı ile Öd. KDV.	

6.7. Hesaplanan KDV (391 Nolu Hesap)

391 nolu HESAPLANAN KDV hesabı, KDV hesaplanarak yapılan teslim ve hizmetlerdeki (müşteriden alınan veya alınacak olan) KDV tutarlarının yanı sıra, ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin KDV nin, alış iadeleri nedeniyle, iade hakkı vermeyen istisna uygulamasından yahut mal zayıatlarından kaynaklanan KDV indirim iptallerinin, yani KDV beyannamesinde POZİTİF değer olarak yer alarak tüm rakamların takip edildiği hesaptır.

360 nolu Hesabın alt hesaplarının, KDV beyannamesindeki ilgili satırların numara ve isimleri ile açılması, beyannamenin kolay doldurulması bakımından yararlıdır.