



2019/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
**Revizyon**

14 Aralık 2019 Cumartesi – 16.00 - 19.30

*Uyarı: Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.*

**CEVAP VERİLİRKEN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Öncelikle Okuyunuz)**

Bu sınavda sorulan sorulara verilen cevaplarda; Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Damga Vergisi Kanunu hükümleri ile bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatın esas alınması gerekmektedir. Revizyon sınavı olması nedeniyle, sorulan sorulara verilen cevaplarda, yapılması önerilen işlemin yasal dayanak ve gerekçelerinin tam olarak açıklanması gerekmektedir. Her soruya verilen cevabı mutlaka gerekçelendiriniz. Soruların cevapları puanlandırılırken bulunan sonucun yanı sıra, tarafınızdan yapılan gerekçelendirmelere, hesaplamalara, gerekli yerde yapılan farklı yorumlara (kendi iç tutarlılığına göre) puan verilecektir. Soruların cevabının verilmesi esnasında yazılan her rakamın nasıl bulunduğu, matematiksel hesaplamaları açıkça belirtiniz. Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceği dikkate alınır.

Soruların cevaplanması esnasında, mükellef kurumun üzerine düşen yükümlülüklerle ilişkin hesaplanması gereken vergileri belirtiniz. Mükellef kurum dışında diğer kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz.

Aksi belirtilmediği sürece her bir işlem veya tespite dair varsa, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkı ile vergi farklarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibariyle ayrı ayrı gösteriniz. Vergi ziyai cezalarını hesaplamayınız. Aksi belirtilmediği sürece geçici vergileri hesaplamayınız.

1/9

**Diger Bilgiler:**

-İhtiyaç duyulması halinde her türlü amortisman hesaplamalarında faydalı عمر süresi, soru içerisinde ayrıca belirtilmemişse gayri maddi haklar dahil tüm iktisadi kıymetler için 10 yıl olarak alınması, amortisman usulü olarak normal amortisman yönteminin seçildiği kabul edilmelidir.

-Türkiye Cumhuriyeti ile diğer dış ülkeler arasında çifte vergiye önleme anlaşması bulunmadığı kabul edilmiştir.

-Soruda aksi belirtilmediği sürece mükellef kurumun 2 nolu KDV beyannamesi vermediği kabul edilecektir.

-Mükellef kurumun muhtasar beyannamelerinde matraha ilişkin sadece ücret ödemelerine ilişkin kesintilerin beyan edildiği kabul edilmiştir.

-Her soru birbirinden bağımsızdır.

-1.soru 10 puan, 2.soru 15 puan, 3.soru 10 puan, 4.soru 10 puan, 5.soru 5 puan, 6.soru 50 puan

**Soru 1)** Merkezi Ankara'da bulunan ve uluslararası taşımacılık faaliyeti ile iştigal eden Kocatepe Uluslararası Taşımacılık A.Ş. 01.01.2018 tarihinde Mersin Serbest Bölge sınırları içerisinde yer alan No:12 adresinde ambalajlara faaliyetinde bulunmak üzere şube açmıştır.

Mükellef kurum Türkiye'den yurt dışına ihraç edilecek ürünlerin ambalajlanması işi ile uğraşmakta olup Türkiye'den yurt dışına gönderilecek olan ürünlere alıcısının (malı Türkiye'den ithal eden) talebi doğrultusunda firma ismi, logo, amblem ve unvanlarının yer aldığı ambalajlar ile ürünü ambalajlamaktadır. Mükellef kurumun ambalajlama hizmeti verdiği mallar doğrudan yurt dışına gönderilmektedir.

Mükellef kurumun ambalaj ürünüğe ilişkin herhangi bir imalatı olmayıp malzemeleri Gaziantep'te faaliyet gösteren (Y) Plastik Ltd. Şti. den temin etmektedir. Gelen malzemeler serbest bölgede bulunan iş yerinde ihraç malının ambalajlanmasında kullanılmaktadır.

Mükellef kurumun 2018 yılında (Y) Plastik Ltd. Şti. ye yapacağı ödemelere ilişkin vadeler henüz gelmediğinden serbest bölgede bulunan döviz bürosundan 19.09.2018 tarihinde 250.000 ABD doları almıştır. Mükellef kurum borcunu ödemek için 30.12.2018 tarihinde 250.000 ABD dolarını TL'ye çevirip borcunu ödemmiştir. Mükellef kurum bu işleme ilişkin herhangi bir muhasebe kaydı yapmamıştır.

(19.09.2018 tarihinde kur 4,10TL, 30.12.2018 tarihinde kur 5,15TL)

Mükellef kurumun 2018 yılı hasılat ve maliyetine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

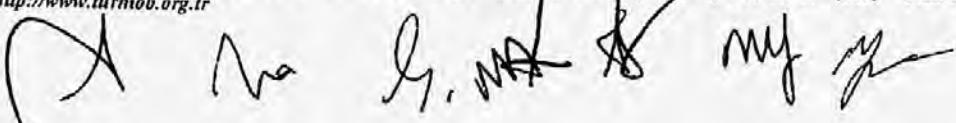
Taşımacılık Hasılatı	5.250.000TL
Taşımacılık Maliyeti	3.640.000TL
Ambalajlama Hasılatı	2.250.000TL
Ambalajlama Maliyeti	1.960.000TL

Mükellef kurum 2018 dönemine ilişkin giderlerinin detayları aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Taşımacılık İşine ilişkin Araç Amortismanı	250.000TL
Taşımacılık İşine ilişkin demirbaş bina vb. diğer amortisman	150.000TL
Ambalajlama İşine ilişkin Bina, demirbaş vb amortisman	10.000TL
Ambalajlama İşine ilişkin kuruluş ve örgütlenme gideri	30.000TL
Taşımacılık ve Ambalajlama İşine ilişkin genel gider	1.200.000TL

**İstenen:**

Mükellef kurumun ödemesi gereken kurumlar vergisini hesaplayınız. (10 puan)





**Soru 2)** Kanuni merkezi Ankara' da bulunan (X) A.Ş nin 2017 yılı kurumlar vergisi beyanına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ticari bilanço zararı	5.750.800TL
KKEG	850.500TL
Emisyon Prim Kazancı	2.329.642TL

Mükellef kurumun 2018 yılı geçici vergi beyanları aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

Döneimi (2018)	II.Geç.Ver.Dön.	III.Geç.Ver.Dön	IV.Geç.Ver.Dön
Kurum Kazancı	-30.010.614TL	27.940.000TL	19.705.837TL
KKEG	760.000TL	2.000.000TL	3.400.000TL
Kar	0	29.940.000TL	23.105.837TL
Hes.Geçici Vergi	0	6.586.800TL	5.083.284TL
Ödeyecek Geçici Ver.	0	6.586.800TL	5.083.284TL

Mükellef kurum 2018 yılı I. Geçici vergi dönemine ilişkin beyanname vermemiştir. Beyan edilen geçici vergilerden son döneme ilişkin geçici vergi ödenmiştir. III. Döneme ilişkin geçici vergi ise ödenmemiştir.

Vergi müfettişi, mükellef kurumun 2018 yılını incelemiş ve şu tespitleri yapmıştır.

3/9

-Aylar itibarıyle kayıt dışı hasılata bulmuştur. Kayıt dışı hasılata ilişkin maliyetler kayıt ve beyanlara yansımıştır.

Ocak	10.000.000TL	Temmuz	12.850.000TL
Şubat	12.540.000TL	Ağustos	18.345.000TL
Mart	22.460.000TL	Eylül	18.797.000TL
Nisan	2.510.000TL	Ekim	0TL
Mayıs	5.200.000TL	Kasım	0TL
Haziran	1.407.000TL	Aralık	0TL

-Değerlemeden kaynaklı kur farkı tespit etmiştir.

Tarih (2018)	TCMB Döviz Alış Kuru	Mükellefin Uyguladığı Kur (Tek taraflı)	Döviz Bakıyesi (Dolar)
31.03.2018	3,9589	3,9589	300.000
30.06.2018	4,5607	4,2535	880.000
30.09.2018	5,9902	5,5545	650.000
31.12.2018	5,2810	5,2810	750.000

-Mükellef kurum 2018 hesap dönemi Eylül ayında katma değer vergisi hariç 300.000TL tutarlı olan ancak gerçek bir hizmet alımına konu olmayan sahte faturayı gider hesaplarına kayıt etmiş ve ticari bilanço karının hesaplanmasıında dikkate almıştır.

-Mükellef kurum 2018 hesap dönemi Mayıs ayında KDV hariç 4.200.000TL bedelle makine satın almıştır. Alınan söz konusu makinenin faydalı ömrü Maliye Bakanlığı'ncı çıkarılan tebliğ ile 10 yıl olarak belirlenmiş ancak, mükellef kurum 6 yıl üzerinden amortisman gideri hesaplampi ve geçici vergi dönemlerinde amortisman giderini dikkate almıştır. Mükellef kurum normal amortisman usulünü uygulamaktadır.

**İstenen :**

Mükellef kurumun 2018 yılı geçici vergi beyanlarını düzelterek ödemesi gereken geçici vergiyi hesaplayınız. **(15 puan)**

**Soru 3)** Merkezi Ankara olan (X) A.Ş makine imalat işi ile istigal etmektedir. Mükellef kurum teknogirişim sermaye desteğinden yararlanan Bay (A)nın kurduğu şirkete ortak olmak için girişimde bulunarak yeni kurulan şirkete 2018 yılında 550.000TL sermaye koyarak %30 oranında ortak olmuştur.

5746 sayılı kanun çerçevesinde Ar-Ge projesi onaylanan mükellef kurum bu projesini 2018 yılında sonuçlandırmış ve ortaya çıkan yazılım hakkını Türkiye'de herhangi bir daimi temsilcisi ve iş yeri bulunmayan yurt dışında yerleşik (Ç) firmasına kiralamış ve bu işleminden 150.000TL kazanç elde etmiştir. Mükellef kurum 150.000TL'yi kurum kazancına ilave etmiştir.

Mükellef kurumun 2018 yılı beyanname bilgileri aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

2018 yılı ticari bilanço karı	3.000.000TL
KKEG	150.000TL
İştirak Kazancı İstisnası	75.000TL
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	295.000TL
Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Dikkate Alınacak Bağış	180.000TL

4/9

**Diger Veriler:**

-2017 yılı zararı	200.000TL
-2018 yılı hasılata toplamı	15.000.000TL
Yurt içi hasılata 10.000.000TL	
Yurt dışı hasılata 5.000.000TL	
-2018 yılı Pasif Toplamlı	5.000.000TL
-2018 yılı Borç Toplamlı	3.000.000TL
-2018 yılı Genel Yönetim Gideri	2.500.000TL

**İstenen:**

Mükellef kurumun yaptığı işlemleri değerlendirerek 2018 yılı ödenmesi gereken Kurumlar Vergisi tutarını hesaplayınız. **(10 puan)**

**Soru 4)** Merkezi Ankara'da bulunan inşaat işi ile istigal eden (X) A.Ş 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun kapsamında Kurumlar Vergisi yönünden matrah artırımında bulunmuştur.

Mükellef kurum Ankara ilinde yapacağı inşaata ilişkin olarak arsa sahipleri ile Taşınmaz Satış Vadisi ve Arsa Payı Karşılığı inşaat Sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmeye göre mükellef kurum toplam 62 adet standart büyülüklükte betonarme karkas konut ve 2 adet iş yeri inşaa ve 7 adet konut ile 1 adet



iş yerini arsa sahiplerine teslim etmeyi taahhüt etmiştir. (İnşaat zemin katta yer alan işyeri ve üzerine 31 kattan oluşmaktadır.)

Mükellef kurum inşaata 2016 Mayıs ayında başlamış ve 2018 Haziran ayında tamamlamıştır. 2016 Mayıs- 2018 Haziran dönemleri arasında yüklediği ve indirim konusu yaptığı 700.000TL KDV tutarını 2018 Ekim dönemi KDV beyannamesinde talep etmiştir. 2018 / Ekim beyannamesine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir. (İade talep edilen tutara ilişkin önceki dönem KDV beyanlarına yönelik eleştiri konusu bulunmamaktadır.)

Dönem	Matrah	Hesaplanan KDV	Bu Dön. İnd. KDV	Önc. Dön. Devir KDV	Ödenmesi Gereken KDV	İade Talep Edilen KDV	Sonraki Döneme Devir KDV
Ekim	1.350.000	210.000	185.000	860.000	0	700.000	135.000

Mükellef kurum vergi dairesi tarafından istenen tüm evrak, belge vd. ibraz ederek 700.000TL KDV yi nakden iade almıştır. Mükellef 2018/Ekim döneminden önce mahsuben veya nakden iade talebinde bulunmamıştır.

Konuya ilişkin olarak Vergi Müfettişi, yapmış olduğu incelemede şu hususları tespit etmiştir.

Mükellef kurum yapımına 2016 Mayıs ayında başlayıp 2018 Eylül ayında tamamladığı inşaatta toplam 62 adet konut bulunmakta olup, söz konusu 62 konuttan 58 adedini %1 oranında KDV hesaplayarak 2018 yılı Eylül ayında, 2 adet iş yerini ise 15.02.2018 tarihinde yürürlükteki mevzuata uygun olarak %18 oranında KDV hesaplayarak satmıştır. Söz konusu konutların 7 tanesi ve 2 adet iş yeri arsa sahiplerine teslim edilmiştir. Mükellef kurum satış hasılatını gelir hesaplarına yansımış olup KDV lerini de hesaplayıp beyan etmiştir. Mükellef kurum konut satışından KDV Hariç 8.800.000TL hasılat elde etmiştir. İş yerlerini de KDV hariç 1.200.000TL ye satmıştır. Her bir mesken ve işyerlerinin satış fiyatı aynıdır.

Mükellef kurumun inşaata ilişkin yapı ruhsat bilgileri aşağıda yer alan tabloda ki gibidir.

Ruhsat Tarihi	Ruhsat Geçerlilik Tarihi	Konut Sayısı	İş yeri sayısı
24.07.2012	24.07.2021	62	2

Mükellef kurumun yapmış olduğu inşaata ilişkin yapı kullanma izin belgesi bilgileri aşağıdaki gibidir.

Yapı Kullanma İzin Belgesi Onay Tarihi	Konut Sayısı	İş yeri Sayısı	Konutların Toplam Brüt Alanı m <sup>2</sup>
01.09.2018	62	2	6.390

Mükellef kurumun yapmış olduğu inşaatın tamamı için yüklediği KDV tutarı ise 950.000TL dir.

TMMOB İnşaat mühendisleri Odasının belirlemiş olduğu yapılan inşaata ilişkin metraj birim ölçülerini aşağıda yer alan tablodaki gibidir.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

İmalat cinsi	Yığma	Betonarme Karkas
Betonarme betonu	0,25m <sup>3</sup> /m <sup>2</sup>	0,38m <sup>3</sup> /m <sup>2</sup>
Betonarme Demiri	22kg/m <sup>2</sup>	34kg/m <sup>2</sup>

Mükellef kurumun stoklarda 150.000kg demir ve 1.500m<sup>3</sup> hazır beton mevcuttur. Mükellef kurum temsilcisi stoklarda yer alan ürünler için yüklenikleri vergileri iade hesabında dikkate almadıklarını beyan etmiştir.

Mükellef kurumun yüklenim listesinde demir alış miktarı 523.618kg (KDV Hariç 613.829,05TL) dir. Mükellef kurumun yüklenim listesinde hazır beton alış miktarı 4.320m<sup>3</sup>(KDV Hariç 88.438,47) dür.

Vergi Dairesine yaptırılan yoklamada inşaa edilen binada brüt 200 m<sup>2</sup> sığınak, brüt 50m<sup>2</sup> kapıcı dairesi, brüt 50m<sup>2</sup> kalorifer dairesinin mevcut olduğu, ayrıca son katta bulunan dairelerin dubleks olduğu tespit edilmiştir.

#### **Diger Veriler:**

-2 adet iş yeri büyülüüğü brüt 1.900m<sup>2</sup> dir.

-Dairelerin net alanı 85 m<sup>2</sup> dir.

-Bakanlar Kurulu Kararı ile indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınır 2018 yılı için 11.400TL olarak belirlenmiştir.

#### **İstenen:**

Mükellef kurumun işlemlerini yasal mevzuat çerçevesinde değerlendiriniz. (10 puan)

**Soru 5)** Merkezi Ankara' da bulunan (X) A.Ş zeytinyağı üretim ve satışı işi ile iştigal etmektedir. Mükellef kurumun üretimde kullandığı iş makinesi 2018 Ağustos yılında şehir elektrik geriliminde meydana gelen ani artış nedeniyle arızalanmış, firma yetkili servisi çağırarak makineyi tamir ettirmiştir. Tamir bedeli için yetkili servise KDV hariç 500.000 TL ödenmiştir. Mükellef kurum ödemmiş olduğu tutarı 2018 yılında gider yazmış KDV yi de indirim konusu yapmıştır. Mükellef kurum yetkili servise arızanın yüksek gerilimden kaynaklandığına dair teknik rapor tutturmuş ve bu raporla birlikte hasarın tazmini amacıyla sigorta şirketine başvurmuştur. Bu işlemlerden sonra sigorta şirketi tarafından mükellef kuruma hasar bedelinin 400.000 TL si tazminat olarak 2018 Aralık ayında banka hesabına gönderilmiştir. Mükellef kurum paranın banka hesabına gönderilmesi üzerine ödenen tutarın tamamını gelir yazılara intikal ettirmiştir.

#### **İstenen:**

Yukarıda yer alan olayda eleştirilecek husus varsa açıklayınız. Herhangi eleştirilecek bir husus yoksa nedenini mevzuatı ile birlikte belirtiniz. (5 puan)





**Soru 6)** Adiyaman Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 0123456789 vergi kimlik numaralı mükellefi Tiryakizade Tütün ve Tütün Mamulleri A.Ş. (Bundan sonraki bölgelerde mükellef kurum olarak bahsedilecektir) Adiyaman Çelikhan ilçesinde tütün ve sigara imalatı faaliyeti ile iştgil etmektedir. Şirketin 2018 hesap dönemi faaliyetlerinin incelenmesi sonucunda aşağıda belirtilen hususlar tespit edilmiştir.

- a) Mükellef kurumun ortaklık ve yöneticilik yapısına ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Adı-Soyadı	Ortaklık Payı	Yöneticilik Bilgileri
Adem TİRYAKİOĞLU	% 50	Yönetim Kurulu Başkanı
Metin TİRYAKİOĞLU	% 30	Yönetim Kurulu Üyesi
Mihriban KOÇAKER	% 15	Yönetim Kurulu Üyesi
Ayşe KOÇAKER	% 3	Yönetim Kurulu Üyesi
Ahmet KOÇAKER	% 2	Yönetim Kurulu Üyesi

- b) Şirketin faaliyetine ilişkin üretim süreci ve bu üretim sürecine ilişkin genel bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tütün hasadından sonra, üreticilerden satın alınan tütün yaprakları, ilk olarak 100 kg balyalar halinde fabrikaya gelmektedir. Bu yapraklar yaklaşık %10 nemlilik oranında olduğu için ufalanacak, kırılacak seviyededir. Bu yaprakların kıyma hazır hale gelmesi için yaprakların su-nem oranını artırmak gerekmektedir. Nem oranını artırmak için ilk başta şok buhar uygulaması yapılarak gözenekleri açılıp daha sonra saf su ile yıkılır, suyu emen yapraklar % 25'lik sululuk-nemlilik oranına ulaşmaktadır. Bu işlemden sonra tütün yaprağı esneklik kazandığı için 1 milimetre çapında ufak parçalar halinde tütün kıyma makinelerinde kırlılar. Kıyma esnasında % 2 fire ortaya çıkmakta ve kırlılan tütünde, kıyma esnasında nem kaybı olmamaktadır. Kırlıyan yapraklardan dört farklı kalitede tütün elde edilmektedir. Bu tütünlerin kalite derece ve oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tütün cinsi	Oranı
1. Kalite	% 20
2. Kalite	% 30
3. Kalite	% 35
4. Kalite	% 15

Birinci kalite tütünler kıyma işlemini takip eden safhada, bekletilmeden ve herhangi bir işleme tabi tutulmadan, doğrudan nihai tüketicilere satılmak üzere 500 gram ve 1000 gram olarak paketlenmekte ve paket olarak satışa çıkarılmaktadır.

Geri kalan kırlılmış tütünlere kıyma işleminden sonra, ihtiyaç oldukça şok şeklinde sıcaklık uygulanır. Şişerek patlama şeklinde dağılma işlemine tabi tutularak hacmi artırılır ve diğer mamullerde kullanılır.

Diger kalitedeki tütünlerin bir kısmı sigara filtreleri ve kâğıtlar kullanılarak makinalarla sarılmaktadır. Bu makinalar dakikada 10.000 adet sigara üretimi gerçekleştirmektedir. Şok sıcaklık uygulaması sonrası sigara sarma makinelerinde işlem gören tütünlere, işlem esnasında nemlilik maksimum % 5 olarak ölçülmekte olup, toplam nemdeki düşüşle aynı oranda ağırlık kaybı oluşmaktadır. Mükellef kurum aktifinde 3 adet sarma makinesi ve 1 adet karma makinesi bulunmakta olup hesap dönemi içinde her bir makine üretimde kullanılmıştır.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Mükellef kurumun üretimini gerçekleştirdiği ve bayiler vasıtasıyla pazarlanan-satılan 3 farklı paket sigara çeşidi bulunmaktadır. İkinci kalite tütünlerden üretilen ürünün ticari takdim şekli 20 lik pakette olan "Adiyaman" marka sigaradır ve ticari paket ağırlığı 60 gramdır. Üçüncü kalite tütünlerden üretilen ürünün ticari takdim şekli 20 lik pakette olan "Erciyes" marka sigaradır ve ticari paket ağırlığı 45 gramdır. Dördüncü kalite tütünlerden üretilen ürünün ticari takdim şekli 20 lik pakette olan "Toros" marka sigaradır ve ticari paket ağırlığı 35 gramdır. Sigara sarma makinelerinde sarılan sigaralarda paketleme esnasında kırılma, ezilme ve benzeri sebeplerle % 3 oranında fire verilmektedir. Bu firelerin ticari değeri olmayıp, çöpe atılmaktadır.

Mükellef kurumun diğer satış şekli ise, diğer sigara üreticilerine toptan kiyılmış tütün satışıdır. İki, üç ve dördüncü kalite tütünler karıştırma makinelerinde harmanlanarak 25 kilogramlık bez torbalarda "Karma Tütün" markası ile satışa sunulmaktadır. Karma tütünün içinde % 30 oranında ikinci sınıf tütün, % 45 oranında üçüncü sınıf tütün ve % 25 oranında ise dördüncü sınıf tütün bulunmaktadır. Karıştırma makinelerinde işlem gören ve bez torbalara paketlenen tütünlerin paketleme esnasındaki nem oranı ise % 15 ölçülmektedir.

- c) Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi ham madde ve mamul satış envanter bilgileri yasal defter ve belgelerinden aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

- **Hammadde Envanteri:**

	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Stok
Miktar	1.000 Balya	7.500 Balya	0,00 Balya	500 Balya
Tutar	15.000.000,00-TL	112.500.000,00-TL		2.500.000,00-TL

8/9

- **Mamul Satış Envanteri:**

Cinsi	Dönem Başı Stok (Miktar)	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar (Miktar)	Dönem İçi Satışlar (Tutar)	D. Sonu Stok (Miktar)
1. Kalite 500. gr Paket	500 Paket	0	150.000 Paket	22.500.000,00 TL	750 Paket
1. Kalite 1000. gr Paket	350 Paket	0	83.000 Paket	20.750.000,00 TL	1.200 Paket
Adiyaman Sigarası	0 Paket	0	1.500.000 Paket	30.000.000,00 TL	0 Paket
Erciyes Sigarası	0 Paket	0	2.000.000 Paket	30.000.000,00 TL	0 Paket
Toros Sigarası	0 Paket	0	500.000 Paket	5.000.000,00 TL	0 Paket
Karma Tütün	0 Torba	0	14.000 Torba	70.000.000,00 TL	400 Torba

- **Boş Bez Torba Envanteri:**

	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Stok
Miktar	20.000 Adet	2.000 Adet	00,0	5.600 Adet

- d) Mükellef kurum temsilcisi, yukarıda belirtilen üretim sürecinin ve üretim miktarlarının asgari rakamları içerdigini ve kendi üretim süreçlerine uygun olduğunu beyan ve ifade etmiş, dönem sonu stoklarında kiyılmış tütün bulunmadığını, kiyılmış tütünlerin tamamının satılabilir mamul haline getirildiğini beyan etmiştir.

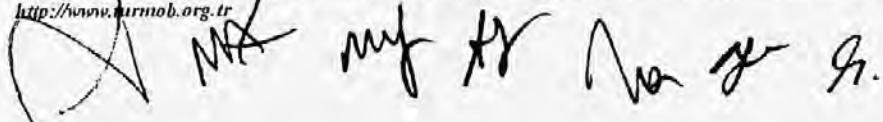
- e) Mükellef kurumun 20'lik sigara paketlerinde kullanılan sigara kâğıdı, filtre ve paketin toplam ağırlığının 15 gram olduğu mükellef kurum temsilcisinin beyan ve ifadesi ile tespit edilmiştir.
- f) Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi kayıtlarında 10.000.000,00-TL olağan dışı zarar bulunduğu tespit edilmiş olup, Mükellef kurum temsilcisine bu kaydın içeriği sorulmuş, cevaben; "fabrika deposunda bekletilen ve piyasa değeri 10.000.000,00-TL olan 500 tütün balyası iklimlendirme ünitelerinde oluşan arıza nedeniyle küflendi. Olayın akabinde küflenmiş tütünler, Çelikhan İlçe Tarım Müdürlüğü görevlileri nezaretinde imha edildi ve tutanak altına alındı. Fakat bu olay için vergi dairesi veya mal müdürlüğüne herhangi bir işlem için başvurmadık" şeklinde ifade ve beyanda bulunmuş, imha işlemine ilişkin ilçe tarım müdürlüğünce düzenlenen tutanak ibraz edilmiştir.
- g) Mükellef Kurum, 01.10.2018 tarihinde CTA firmasının açtığı tütün ihalesine 2.500.000,00-TL nakit teminat yatırarak katılmış ve ihaleyi almaya hak kazanmıştır. Piyasa şartlarındaki öngörülemez maliyet artışlarından ihale bedelinin, bu iş için üretilecek ürünlerin maliyet bedelinin altında kalması nedeniyle ihale sözleşmesini imzalamayarak, ihale şartnamesi gereği teminatı CTA firmasından tahsil edememiştir. Söz konusu teminat tutarı olağanüstü gider olarak kayıtlara intikal ettirilerek vergi dönem sonu işlemlerine yansıtılmıştır.
- h) Mükellef kurumun 2018 yılı içerisinde yaş tütün yaprağı ve ambalaj malzemesi alımı dışında herhangi bir tütün (ambalajlı ve ambalajsız mamul madde) alımı söz konusu değildir.

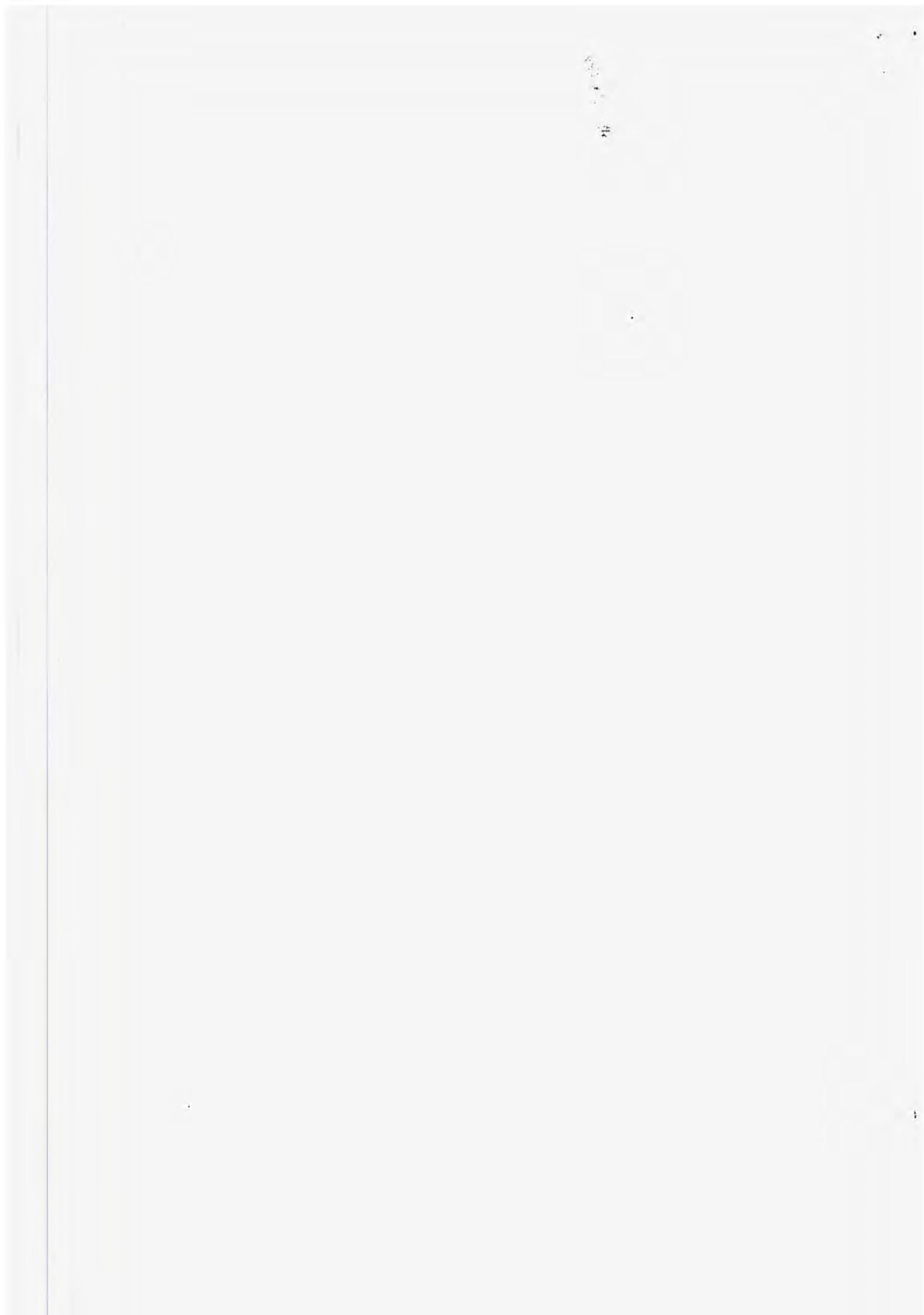
**Diğer Veriler:**

- Mükellef Kurumun 2018 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi matrahı 15.000.000,00-TL dir.
- Maliyet Yöntemi olarak ortalama birim maliyet yöntemi kullanılacaktır.
- Dağıtım anahtarlarına ihtiyaç duyulması halinde dönem içi satış tutarları kullanılacaktır.
- Hesaplamlarda virgülden sonraki iki rakam dikkate alınmalıdır.
- Özel Tüketim Vergisi ihmal edilecek, satış tutarları KDV dahil olarak dikkate alınacak ve KDV oranı her bir işlemde % 18 olarak dikkate alınacaktır.
- Yıkama esnasında kullanılan saf su 1 milim 1 gramdır.

**İstenen:**

Yukarıdaki tespit ve veriler göz önüne alınarak, randıman incelenmesi sonucunda, üretilmesi ve satışa konu edilmesi gereken mamul miktarlarını ve eleştirilmesi gereken diğer hususları gerekçeleri ile birlikte açıklayarak vergi kanunları (ÖTV Hariç) yönünden yapılacak işlemleri belirtiniz. (50 puan)





## **CEVAPLAR**

Değerlendirme sırasında, aday tarafından, cevap anahtarında belirtilenden farklı olarak verilen cevaplar, yapılan değerlendirmelerin tutarlılığına ve gerekçelendirmelerine bağlı olarak puanlandırılmıştır.

### **Cevap 1)**

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.12.3.1. bölümünde "**(16 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir. Ek paragraf: RG-12/06/2018-30449)** Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7'nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayristırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayristırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24/2/2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır."

Mükellef kurum tarafından Türkiye'den yurtdışına ihraç edilecek olan mallara ilişkin verilen ambalajlama hizmetinden elde edilen kazançlar Kurumlar Vergisi Tebliğine göre vergiden istisnadır.

İstisna kazancının tespiti için mükellef kurumun serbest bölgede elde ettiği kazancın doğru tespit edilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum ambalajlama faaliyetinde 2.250.000 TL hasılat elde etmiş olup aynı işe ilişkin olarak da 1.960.000 maliyete katlanmıştır.

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan **maliyetlerin** toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Ambalajlama faaliyetinin maliyeti toplam maliyetin %35'ini oluşturduğundan müşterek genel giderin %35'i ambalajlama faaliyetine ilişkin olduğu kabul edilecektir. Buna göre müşterek genel giderlerden ambalajlama faaliyetine düşen pay  $1.200.000 \times 0,35 = 420.000$  TL olacaktır. Geriye kalan 780.000 TL müşterek genel gider taşımacılık faaliyeti ile ilişkilendirilecektir.

Mükellef kurum tarafından gider yazılan amortisman ilgili faaliyete göre ayrıstırıldığından ayrıca bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmamıştır.

Buna açıklamalara göre mükellef kurumun faaliyetler itibariyle elde ettiği kazançlar aşağıda yer alan tabloda ki gibidir.

Açıklama	Taşımacılık	Ambalajlama	Toplam
Hasılat	5.250.000	2.250.000	7.500.000
Maliyet	3.640.000	1.960.000	5.600.000
Müş. Genel Giderler	780.000	420.000	1.200.000
Amortisman	400.000	40.000	
Kar (Zarar)	430.000	(150.000)	

Yukarıda hesaplamalara göre mükellef kurum serbest bölgede gerçekleştirdiği ambalajlama hizmeti sonucundan 150.000 TL zarar elde etmiştir. Mükellef kurum Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3 maddesi gereğince oluşan bu 150.000 TL'lik zararı KKEG olarak ilgili dönem matrahına ilave etmesi gerekmektedir.

Öte yandan mükellef kurum serbest bölgede döviz alım ve satımı sonucunda [(5,15-4,10)x250.000ABD Doları] 262.500 TL kur farkı geliri elde etmiştir. Kurumlar Vergisi Uygulama Tebliğinin 5.12.3.3. bölümünde serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirileceği, aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirlerin de söz konusu istisnadan yararlanabileceği ifade edilmiştir.

Mükellef kurum tarafından elde edilen kambiyo karı alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkından doğmadığı gibi mevduat hesaplarından veya repo işlemlerinden de kaynaklanmamaktadır.

Mükellef kurum döviz alım satımı yaparak kambiyo karı elde etmiştir. Bu işlemlerin serbest bölgede yapılması elde edilen kazancın vergilendirilmesine engel değildir. Buna göre mükellef kurum tarafından elde edilen 262.500 TL kambiyo karının dönem ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

Buna göre; mükellef kurum (430.000TL+262.500TL=) 692.500TL üzerinden %22 oranında 152.350TL kurumlar vergisi ödemesi gerekmektedir.

## Cevap 2:

**-Geçmiş Yıl Zararının Mahsubu:** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar indirim konusu yapılabilir.

Öte yandan 217 nolu GVK Genel Tebliği'ne göre Geçici vergi matrahının hesaplanması, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınabilecektir.

Geçmiş yıl zararının mahsubu mükelleflerin inisiyatifine bırakılmış olup dileyen mükellefler geçmiş yıl zararlarını mahsup edebileceklerdir. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-679 özelgede “*Buna göre, mükelleflerce kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapabilecekleri geçmiş yıl zararları bulunmasına rağmen hesap dönemi için kâr beyan ederek geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılmaması durumunda, bu dönemi izleyen yıllarda indirim konusu yapma hakkı bulunduğu halde kâr beyan edilmesi nedeniyle kullanılmayan geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, ilgili dönemde söz konusu kâr beyanı nedeniyle indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararları haklarından vazgeçiklerinin kabul edilerek, kâr beyan edilen dönemin düzeltilmesi de söz konusu olmayacaktır.*” İfadese yer vermiştir.

Mükellef kurumun ilgili dönem geçici vergi beyanlarının tetkikinde geçmiş yıl zararlarının dikkate alınmadığı tespit edildiğinden mükellef kurumun bu hakkından vazgeçtiği kabul edilecektir.

- **Geçici Vergi:** Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergi ödemek zorundadırlar. Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibarıyle geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar. Kurumlar vergisi mükellefleri, dönem kazançlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan hükümleri de dikkate alacaklardır.

Geçici vergiye ilişkin kazançların hesaplanması da, dönemsellik esasına uyulacağı tabiidir. Örneğin, ilk üç aylık kazancın tespitinde 1 Ocak tarihinde ödenen 1 yıllık kira bedelinin, sadece ilk üç aya isabet eden kısmını dikkate alınacaktır.

Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlendirmeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyle yapılacaktır.

Mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir.

Geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziynet cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.

Mükellefler tarafından geçici vergi beyannamesinin verilmemesi halinde % 10'luk yanlışlık payı uygulanmayacaktır. Soru verisinde mükellef kurum I. Döneme ilişkin beyanname vermediğinden bu döneme ilişkin %10'luk yanlışlık payından yararlanamayacaktır.

217 seri No.lu GVK Genel Tebliği'ne göre geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların bu hükmü dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlendirme T.C. Merkez Bankası'nda Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır.

Mükellef kurum nezdinde yapılan incelemede Vergi Mütettişi tarafından tespit edilen kayıtlı hasılatın kümülatif olarak toplanıp ilgili dönem kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum tarafından kullanılan sahte belgede yer alan tutarların maliyet hesaplarından çıkarılması gerekmekte olup 300.000 TL hasılata eklenmiştir.

213 sayılı VUK'un 313'üncü maddesine aykırı amortisman giderlerinin indirimini kabul edilemeyeceğinden mükellef kurumun hesaplarının belirlenen amortisman oranına göre düzeltmesi gerekmektedir. GVK 217 nolu tebliğde göre mükellefler geçici vergi dönemlerine denk gelen amortisman tutarlarını indirebilirler. Diğer bir ifade ile 1. Geçici Vergi döneminde yıllık hesaplanan amortismanın %25'ini, 2. Dönemde %50'sini, 3. Dönemde %75'ini 4. Dönemde tamamını indirim konusu yapabilecektir.

*"Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançların tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılabilen amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısmını dikkate alınacaktır. Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılabilicektir. Bu şekilde amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyle aktifte bulunması gerekmektedir."*

Mükellef kurumum 2018 Mayıs döneminde iktisap ettiği makine için 2. Geçici vergi dönemi itibarıyle amortisman ayırmalıdır. 2. Dönemde yıllık tutarın %50, 3. Dönemde %75 ve 4. Dönemde tamamını gider yazabilir.

Mükellef kurumun, VUK'un 313'üncü maddesi ve bu maddeye dayanılarak çıkarılan ilgili tebliğde göre yıllık ayırması gereken amortisman tutarı 420.000TL olmakla birlikte geçici vergi dönemleri itibarıyle yararlanabileceği tutarlar aşağıdaki gibidir

II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem
210.000TL	315.000TL	420.000TL

Öte yandan soru verisinde mükellef kurumun 6 yıl üzerinden amortisman hesapladığı ve gider yazdığı ifade edilmiş olup mükellefin gider yazdığı amortisman tutarları aşağıdaki gibidir.

II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem
350.000TL	525.000TL	700.000TL

Buna göre dönemler itibarıyle gider hesaplarına fazladan kaydedilen amortisman tutarları aşağıdaki gibidir.

II. Dönem	III. Dönem	IV. Dönem

140.000TL	210.000TL	280.000TL
-----------	-----------	-----------

Dönemler itibariyle matraha ilave edilecek tutarlar aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

<b>Dönem</b>	<b>Kayıt Dışı Hasılat</b>	<b>Kur Farkı</b>	<b>Sahte Belge</b>	<b>Amortisman</b>	<b>Toplam</b>
<b>I Dönem</b>	45.000.000	-	-	-	<b>45.000.000</b>
<b>II Dönem</b>	54.117.000	270.336	-	140.000	<b>54.527.336</b>
<b>III Dönem</b>	104.109.000	283.205	300.000	210.000	<b>104.902.205</b>
<b>IV Dönem</b>	104.109.000		300.000	280.000	<b>104.689.000</b>

Buna göre mükellef kurumun olması gereken geçici vergi beyanları aşağıda yer alan tablodaki gibidir.

<b>Dönemi (2018)</b>	<b>I.Geç.Ver.Dön.</b>	<b>II.Geç.Ver.Dön.</b>	<b>III.Geç.Ver.Dön</b>	<b>IV.Geç.Ver.Dön</b>
Beyan Edilen Kurum Kazancı	0,00	-30.010.614,00	27.940.000,00	19.705.837,00
Tespit Edilen Fark	45.000.000,00	54.527.336,00	104.902.205,00	104.689.000,00
Olması Gereken Kurum Kazancı	45.000.000,00	24.516.722,00	132.842.205,00	124.394.837,00
KKEG	0,00	760.000,00	2.000.000,00	3.400.000,00
Toplam	45.000.000,00	25.276.722,00	134.842.205,00	127.794.837,00
%10 Yanılma Payı	0,00	2.527.672,20	13.484.220,50	12.779.483,70
Matrah	45.000.000,00	22.749.049,80	121.357.984,50	115.015.353,30
Hesaplanan Geçici Vergi	9.900.000,00	5.004.790,96	26.698.756,59	25.303.377,73
Önceki Dönem Hesaplanan GV	0,00	9.900.000,00	9.900.000,00	26.698.756,59
Ödenmesi Gereken GV	9.900.000,00	0,00	16.798.756,59	0,00

Mükellef kurum tarafından beyan edilen Ödenecek Geçici Vergi İle yeniden düzelttilen beyan tablosuna göre bulunan ödenecek Geçici Vergi arasındaki fark aşağıdaki gibi olup bu tutarların re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

<b>Dönem</b>	<b>Mükellef Tarafından Beyan Edilen</b>	<b>Tespit Edilen Tutar</b>	<b>Re'sen Tarh Edilmesi Gereken Tutar</b>
I.Geç.Ver.Dön.	0,00	9.900.000,00	9.900.000,00
II.Geç.Ver.Dön.	0,00	0,00	0,00
III.Geç.Ver.Dön	6.586.800,00	16.798.756,59	10.211.956,59
IV.Geç.Ver.Dön	5.083.284,00	0,00	0,00

### Cevap 3:

5746 sayılı Kanunun 3/5 maddesinde “Teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara bu desteği konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca beyan edilen gelirin ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamaz.” hükmü mevcuttur.

Mükellef kurumun özsermaye tutarı ( $5.000.000 - 3.000.000 =$ ) 2.000.000TL dir. Öz sermaye tutarının yüzde yirmisi 400.000TL dir.

Buna göre mükellef kurumun sağladığı sermaye desteği (Ticari Bilanço Karı + KKEG - Geçmiş Yıl Zararları – Tüm İndirim ve İstisnalar) dikkate alınmak suretiyle hesaplanan kurum kazancının yüzde onunu geçemeyecektir. Mükellef kurumun faydalanaabileceği teknogirişim sermaye desteği indirimi ( $3.000.000 + 150.000 - 75.000 - 295.000 - 180.000 - 200.000 =$ ) 2.400.000TL nin %10 u olan 240.000TL dir.

İndirim tutarının tespitinde dikkate alınacak tutar 240.000TL olduğundan, sağlanan 550.000TL sermaye desteginin 310.000TL' si indirim olarak dikkate alınamayacaktır. Sermaye desteginin sağlandığı dönemde herhangi bir suretle indirime konu edilemeyen tutar izleyen hesap dönemlerine devretmeyecektir. Dolayısıyla, 310.000TL sonraki dönemlerde de dikkate alınamayacaktır. Mükellef kurumun 2018 yılı olması gereken beyanı aşağıdaki gibidir.

2018 yılı ticari bilanço karı	3.000.000TL
KKEG	150.000TL
İştirak Kazancı İstisnası	75.000TL
Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	295.000TL
Kurumlar Vergisi Matrahının	
Tespitinde Dikkate Alınacak Bağış	180.000TL
Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi	240.000TL
Geçmiş Yıllar Zararı	200.000TL
Kurumlar Vergisi Matrahi	2.160.000TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	475.200TL

Sorunun ikinci parağrafında adaylardan, 5746 sayılı kanun çerçevesinde Ar-Ge projesi onaylanan mükellef kurumun ortaya çıkan yazılım hakkını Türkiye' de herhangi bir daimi temsilcisi ve iş yeri bulunmayan yurt dışında yerleşik (Ç) firmasına kiralaması neticesinde elde etmiş olduğu 150.000TL kazancın 5520 sayılı Kanunun 10/1-ğ bendine göre indirim konusu yapılp yapılamayacağının tartışılması istenmiştir.

5746 sayılı Kanunun 4/5 maddesinde bu kanun kapsamındaki indirim, istisna, destek ve teşviklerden yararlananların 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi hükümlerinden ayrıca yararlanamayacakları belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının g bendinde ise; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasırın yurt dışında yararlanılan **yazılım**, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığıncı belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasırın bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si nin kurum kazancından indirileceği belirtilmiştir.

Ar-Ge Projesi onaylanan firmanın 5746 sayılı Kanun kapsamında yer alan indirim istisna teşvik ve desteklerden faydalandığı değerlendirildiğinden ayrıca kurumlar vergisi kanununun 10/1-ğ hükmünden ayrıca faydalananamayacağı değerlendirilmiştir.

Ancak, verilen cevaplarda mükellef kurumun 5746 sayılı kanun hükümlerinden faydalananmadığı değerlendirilerek 5520 sayılı Kanunun 10/1-ğ hükmünden faydalandırılması durumunda da cevap doğru kabul edilecektir.

**Cevap 4:**

KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Cumhurbaşkanınca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı, nakden ya da mahsuben iade edilebilmektedir.

Mükellef kurum arsa karşılığı inşaat işi kapsamında 62 adet konut ve 2 adet iş yeri inşa etmiş olup arsa karşılığında arsa sahibine 7 adet konut ve 1 adet iş yerini vermeyi taahhüt etmiştir.

Soru verisinde yapılan inşaatın 62 adet konuttan olduğu ve son katta bulunan dairelerin doubleks olduğu ifade edilmiştir. Yine soru verisinde dairelerin toplam brüt metrekaresinin 6.390, işyerlerinin brüt metrekaresinin 1.900 ve sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesinin toplamdaki metrekaresinin 300 olduğu dikkate alındığında inşaatın toplam  $8.590\text{m}^2$  olduğu tespit edilmiştir.

% 1'e tabi konut teslimi: mükellef kurum 58 adet konutu %1'den satmış olup soru verisinde konutların net metrekaresinin 85 olduğu belirtimesine karşın brüt metrekare belirtilmemiştir.

Soru verisinde 62 adet konutun brüt metrekaresinin 6.390 olduğu belirtilmiş olup daire başı metrekare  $103\text{ m}^2$  olarak tespit edilmiştir. En üst katlar ise daire başı  $206\text{ m}^2$  olarak tespit edilmiştir.

Buna göre inşa edilen yapılara ilişkin metrekare bilgileri aşağıdaki gibidir.

Cinsi	$\text{M}^2$	Ortak Alan	Toplam
58 adet normal Konut (58*103)	5.978	216	6.194
2 adet doubleks konut (2*206)	412	15	427
2 adet iş yeri (2*950)	1.900	69	1.969
Sığınak	200		
Kapıcı Dairesi	50		
Kalorifer Dairesi	50		
Toplam $\text{m}^2$	8.590	300	8.590

Soru verisinde betonarme karkas daire için  $\text{m}^2$  başına  $0,38\text{m}^3$  beton ve 34 kg demir kullanılacağı ifade edilmiştir. Buna göre mükellefin toplam inşaat metrekaresi  $8590\text{m}^2$  olduğuna göre;

$$\begin{aligned}\text{Hazır Beton} &: 8.590 \times 0,38 = 3.264,2\text{m}^3 \\ \text{Demir} &: 8.590 \times 34 = 292.060\text{kg}\end{aligned}$$

Buna göre mükellef kurum inşa ettiği 62 adet daire ve 2 adet iş yeri için toplamda 3.264,2m<sup>3</sup> hazır beton ve 292.060kg demir kullanması gerekmektedir.

	KDV Hariç Tutar	KDV	Miktar	Birim Maliyet	Olması Gereken Miktar	Olması Gereken Tutar	Yüklenilen KDV
İnşaat Demiri	613.829,05	110.489,23	523.618kg	1,1723	292.060kg	342.377,29	61.627,91
Hazır Beton	88.438,47	15.918,92	4.320m <sup>3</sup>	20,4719	3.264,20m <sup>3</sup>	66.824,27	12.028,37
Toplam	<b>702.267,52</b>	<b>126.408,15</b>				<b>409.201,56</b>	<b>73.656,28</b>
Fazladan yüklenilen maliyet :	<b>293.065,96</b>						
Fazladan yüklenilen KDV:	<b>52.751,87</b>						

Mükellef kurum inşa ettiği 62 adet daire ve 2 adet iş yeri için toplamda 3.264,2m<sup>3</sup> hazır beton ve 292.060kg demire ilişkin KDV'nin iadesini talep etmesi gerekkirken 4320m<sup>3</sup> hazır beton ve 523.618kg demire ait KDV'nin iadesini almıştır. Yine toplamda 293.065,96 TL fazladan maliyet kaydı yaptığı tespit edilmiştir. Yine mükellef kurumun fazladan demir ve hazır beton dolayısıyla aldığı iade tutarı 52.751,87 TL olarak tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun toplam yüklendiği KDV'nin 950.000 TL olması durumunda indirimli orana tabi teslimlere denk gelen KDV'nin iade edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hesaplanan KDV'nin yüklenilen KDV'den indirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, mükellef kurumun inşaat işi nedeniyle yüklendiği toplam KDV 950.000-52.752=897.248TL olacaktır.

Stoklarda yer alan mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV tutarlarının, gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmesi mümkün değildir.

Toplam yüklenilen 897.248TL KDV'nin toplam inşaat metrekaresi olan 8.590 m<sup>2</sup> ye bölünmesi halinde m<sup>2</sup> başına yüklenilen KDV 104,4526TL olacaktır.

58 adet konut için yüklenilen KDV ise 6.194 m<sup>2</sup> x 104,4526TL=646.979TL'dir. Diğer inşaata denk gelen tutarlar aşağıdaki gibidir.

Cinsi	M <sup>2</sup>	Ortak Alan	Toplam	M2 başına yüklenilen KDV	Toplam Yüklenilen
58 adet normal Konut (58*103)	5.978	216	6.194	104,4526	646.979
2 adet dubleks konut (2*206)	412	15	427	104,4526	44.601
2 adet iş yeri (2*950)	1.900	69	1.969	104,4526	205.667
Sığınak	200				
Kapıcı Dairesi	50				
Kalorifer Dairesi	50				
Toplam m <sup>2</sup>	8.590	300	8.590		897.247,83

Buna göre mükellef kurum 58 adet konut dolayısıyla yüklendiği KDV 646.979 TL olup satış dolayısıyla hesaplanan 88.000 TL KDV'nin de mahsup edilmesi gerekmektedir. Buna göre iade edilebilir KDV 558.979 TL olarak hesaplanmış olup 11.400 TL'yi aşan kısmın mükellefe iade edilmesi gereğinden iade edilmesi gereken KDV 547.579 TL olarak hesaplanmıştır.

Mükellef kurum tarafından haksız alınan iade tutarı  $700.000 - 547.579 = 152.421$  TL'dir. Bu tutarın mükellef kurumdan geri istenmesi gerekmektedir.

#### Cevap 5:

Mükellef kurum arızalanan makinesinin tamir edilmesi karşılığında yetkili servise (500.000TL+KDV) ödemmiş olduğu bedeli gider KDV sini ise indirim konusu yapmıştır. Yetkili servise ödemmiş olduğu tamir bedelinin bir kısmını (400.000TL) sigorta şirketinden tahsil etmiş olup, tahsil ettiği tutarın tamamını gelir yazmıştır.

60 Sayılı KDV Sirkülerinin (1.2.1) bölümünde;

*"Bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyen veya buna bağlı olarak ortaya çıkmayan sigorta tazminatları KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu durumda, sigortalının hasar gören eşya için sigorta şirketinden aldığı tazminat için KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır.*

*Ancak, sigortalı mükellefin hasar gören eşyayı tamir ettirerek, adına düzenlenen faturaları ibraz etmek suretiyle tamir bedelini sigorta şirketinden tahsil ettiği durumda, sigortalının, sigorta şirketi adına yaptığı ve KDV'ye tabi olan masrafların aynen sigorta şirketine yansıtılması için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.07.2019 tarih ve E.576978 sayılı özelge de mevcuttur.

Buna göre; mükellef kurum sigorta şirketine  $(400.000 / 1.18) = 338.983$  TL + KDV fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mükellef kurumun 400.000 TL değil 338.983 TL gelir yazması gerekmektedir. Ayrıca  $(400.000 - 338.983) = 61.017$  TL KDV hesaplayıp beyan etmesi gerekmektedir.

#### Cevap 6:

##### 1. Üretime gönderilen tütün yaprağının tespit edilmesi

$$(\text{Dön. Başı} + \text{Dön. İçi Alış}) - (\text{D.İ. Satışlar} + \text{Dönem Sonu Stok}) \\ (1.000 + 7.500 = 8.500) - (0 + 500 = 500) = 8.000 \text{ Balya}$$

Mükellef kurumun ibraz ettiği belgeye göre 500 balya tütün yaprağı imha edildiği için 500 balyanın bu tutardan düşülmesi gerekmektedir.  $8.000 - 500 = 7.500$  balya tütün üretiminde kullanılmıştır.

##### 1.1. Kiyılmış Tütün Miktarının Hesap Edilmesi

İkinci aşamada tütün yapraklarındaki nemin artırılması için yapraklar yıkanmaktadır. Bu aşamada %10 olan nemlilik oranı %25' e çıkmakta buda kuru yaprakların ıslatılarak ağırlığının %15 artırılması manasına gelmektedir. Satın alınan balyalar 100 kg dir. Üretimde 7.500 balya tütün kullanılmış olup  $7.500 * 100 \text{ kg} = 750.000 \text{ kg}$  tütün yaprağının ham hali

$750.000/1,10=681.818,18\text{kg}$  dir. Kıyım makinelerine gönderilen yaprak miktarı ise  $681.818,18 \times 1,25 = 852.272,72\text{kg}$  dir. Kıyım makinesinde kıyılan yapraklardan  $852.272,72 \times 0,98 = 835.227,26\text{ kg}$  tütün çıkmaktadır.

### 1.2. Kıyılan Tütünleri Kalitesine Göre Ayıştırma

Tütün cinsi	Oranı	Kiyılmış Toplam Tütün Miktarı (kg)	Elde Edilen Tütün Miktarı (kg)
I. Kalite	20%	835.227,26	167.045,45
2. Kalite	30%	835.227,26	250.568,18
3. Kalite	35%	835.227,26	292.329,54
4. Kalite	15%	835.227,26	125.284,09
<b>Toplam</b>			<b>835.227,26</b>

### 2. Birinci Kalite Tütün Randımanı:

Kıyılan tütünlerin 167.045,45 kg 1. Sınıf tütündür. Soruda birinci sınıf tütünlerin hiçbir işleme tabi tutulmadan doğrudan paketlendiği belirtilmiştir. 1. Sınıf tütün mamullerinin satış bilgileri aşağıdaki gibidir. Dönem içi satışı yapılan 1. Sınıf kalite tütünler üzerinden üretimden gelen 1. Sınıf tütün miktarı aşağıda hesaplanmıştır.

Cinsi	Başı Stok (Miktar)	Dön. İçi Alışlar	D. İçi Satışlar (Miktar)	Dönem İçi Satışlar (Tutar TL)	D. Sonu Stok (Miktar)
<b>1. Kalite 500. gr Paket</b>	500 Paket	0	150.000 Paket	22.500.000,00	750 Paket
<b>1. Kalite 1000. gr Paket</b>	350 Paket	0	83.000 Paket	20.750.000,00	1.200 Paket

500 gr. Paket:  $(750+150.000) - 500 = 150.250$  Paket  $= 150.250 \times 0,5 = 75.125\text{ kg}$

100 gr paket:  $(1200+83000) - 350 = 83.850$  paket  $= 83850 \times 1 = 83.850\text{ g}$

Üretimden gelen toplam 1. Sınıf Kalite Tütün =  $75.125 + 83.850 = 158.975\text{ kg}$

Kayıt dışı satılan miktar:  $167.045,45\text{ kg} - 158.975\text{ kg} = 8.070,45\text{ kg}$

Öncelikle kayıt dışı satılan 8.070,45 kg 1. Sınıf tütünün 500 gr ve 1000 gr'lık paketlere bölünmesi gerekmektedir. Verilerde dağıtım anahtarları olarak dönem içi satış tutarının alınması gerekmekte olduğu belirtildiğinden dağıtım anahtarlarına göre ortaya çıkacak paket sayısı ve karşılığı hasılata aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Cinsi	Kayıtdışı Satış Miktarı (kg)	Dönem İçi Satışlar (Tutar TL)	Oranı	Kayıt dışı satılan Paket (Ad)	Birim Satış Fiyatı (TL)	Kayıt Dışı Hasılata (Tutar TL)
<b>500. gr Paket</b>	8.070,45	22.500.000,00	0,52	8.393,26	150,00	1.258.989,00
<b>1000. gr Paket</b>	8.070,45	20.750.000,00	0,48	3.873,81	250,00	968.452,50
<b>Toplam</b>		<b>43.250.000,00</b>	<b>1,00</b>			<b>2.227.441,50</b>

### 3. Diğer Kalitedeki Tütünlerin Randımanı:

Mükellef kurumun üretimini gerçekleştirdiği 2. Sınıf, 3. Sınıf ve 4. Sınıf tütünlerden her biri ayrı bir ürünün üretiminde kullanılırken aynı zamanda üç ayrı kalite tütünün harmanlanmasıdan bir başka mamulde satılmaktadır. Karma tütün için gerekli hammaddenin diğer tütünlerin karıştırılması sonucu olduğu için diğer mamuller için kullanılan tütün miktarının belirlenmesi için karma tütün için kullanılan tütün miktarının belirlenmesi gerekmektedir.

### **3.1. Karma Tütün Randımanı:**

Soruda karma tütünlerin bez torbalarla satıldığı belirtilmiş ve boş bez torba envanter kayıtları verilmiştir. Karma tütünlerin ambalajlandığı bez torbalar üzerinden bir randıman çalışması yapılması gerekmektedir.

	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Stok
<b>Miktar</b>	20.000 Adet	2.000 Adet	00,0	5.600 Adet

$$20.000 + 2.000 - 5.600 = 16.400 \text{ Bez torba paketlemede kullanılmıştır.}$$

Karma tütün satış envanteri ise aşağıdadır

Cinsi	Başı Stok (Miktar)	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar (Miktar)	Dönem İçi Satışlar (Tutar TL)	D. Sonu Stok (Miktar)
<b>Karma Tütün</b>	0 Torba	0	14.000 Torba	70.000.000,00	400 Torba

14.000 torba karma tütün satılmış, 400 torba karma tütün ise stoktadır. Dolayısıyla 16.400 paket be torbadan 14.000 tanesi satılmış, 400 paketi stoklarda durmaktadır. 2.000 paket torba karma tütün kayıt dışı satılmıştır.

Cinsi	Kayıt dışı Satış Miktarı	Dönem İçi Satışlar (Tutar)	Birim Satış Fiyatı	Kayıt Dışı Hasılat Tutarı
<b>500. gr Paket</b>	2.000	70.000.000,00 ₺	5.00,00 ₺	<b>10.000.000,00 ₺</b>

Karma tütün için kullanılan toplam tütün miktarı ise  $16.400 \text{ torba} \times 25 \text{ kg} = 410.000 \text{ kg}$  dır. Soruda kıyılmaya hazır yaprak tütünlerin %25 nem oranında olduğu, fakat torbaya konulan karma tütünlerin nem oranının ise %15 olduğu belirtilmiştir. Buna göre;

<b>Karma Tütün</b>		
Üretime Gönderilen Bez Torba	16.400,00	Adet
Üretilebilen karma tütün kg	410.000,00	Kg
%15 Nemlilik tütün	410.000,00	Kg
%25 nemlilik tütün	445.652,17	Kg
2.Kalite %30	133.695,65	Kg
3. Kalite %45	200.543,48	Kg
4. Kalite %25	111.413,04	Kg
<b>Toplam</b>	<b>445.652,17</b>	<b>Kg</b>

### **3.2. Adiyaman Paket Sigara Randımanı:**

Adiyaman markalı paket sigara ikinci kalite tütünlerden üretilmekte ve ticari paket ağırlığı 60 gramdır. Soruda sigara kâğıdı ve ambalajının 15 gramdan olduğu belirtilmiştir. Bir paket sigarada ise 45 gr. tütün bulunmaktadır. Kıyım makinelerinden çıkan toplam ikinci sınıf tütün 250.568,18kg dır. Bu tütünün 133.695,65kg'sı karma tütünde kullanılmış, Adiyaman sigarasında  $250.568,18 - 133.695,65 = 116.872,53$  kg kullanılmıştır. 116.872,53 kg tütün % 25 nem oranındadır ve makinelerde sarma esnasında nemlilik % 5 olarak ölçülmektedir. Buna göre;  $116.872,53 / 1,25 \times 1,05 = 98.172,92$  kg tütün sigara sarma makineleri ile sarılmıştır. Aşağıdaki tabloda 98.172,92 kg tütünden elde edilen Adiyaman sigara paketi gösterilmektedir.

Cinsi	Bir Pakette Bulunan Tütün Miktarı	Sarılan Tütün Miktarı (KG)	Üretilen Paket Sayısı	Fire Oranı	Net Üretilen Paket Sayısı
Adiyaman	45 gr	98.172,92	2.181.620,00	3%	2.116.171,00

Dönem içinde 1.500.000 paket sigara satılmış ve dönem sonu stokta Adiyaman sigarası bulunmamaktadır. Adiyaman sigarasından elde edilen kayıt dışı hasılata aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Cinsi	Üretim Miktarı	Satış Miktarı	Kayıt dışı Satış Miktarı	Birim Satış Fiyatı TL	Kayıt Dışı Hasılata (Tutar TL)
Adiyaman Sigarası	2.116.171,00	1.500.000	616.171	20,00	12.323.436,40

### 3.3.Erciyes Paket Sigara Randımanı:

Erciyes markalı paket sigara üçüncü kalite tütünlerden üretilmekte ve ticari paket ağırlığı 45 gramdır. Soruda sigara kâğıdı ve ambalajının 15 gramdan olduğu belirtilmiştir. Bir paket sigarada ise 30 gr. Tütün bulunmaktadır. Kıyım makinelerinden çıkan toplam üçüncü sınıf tütün 292.329,54kg dır. Bu tütünün 200.543,48kg'sı karma tütünde kullanılmış, Erciyes sigarasında  $292.329,54 - 200.543,48 = 91.786,06$  kg kullanılmıştır. 91.786,06 kg tütün % 25 nem oranındadır ve makinelerde sarma esnasında nemlilik % 5 olarak ölçülmektedir. Buna göre;  $91.786,06 / 1,25 \times 1,05 = 77.100,29$  kg tütün sigara sarma makineleri ile sarılmıştır. Aşağıdaki tabloda 77.100,29 kg tütünden elde edilen Erciyes sigara paketi gösterilmektedir.

Cinsi	Bir Pakette Bulunan Tütün Miktarı	Sarılan Tütün Miktarı (KG)	Üretilen Paket Sayısı	Fire Oranı	Net Üretilen Paket Sayısı
Erciyes Sigarası	30 gr	77.100,29	2.570.009,00	3%	2.492.909,00

Dönem içinde 2.000.000 paket sigara satılmış ve dönem sonu stokta Erciyes sigarası bulunmamaktadır. Erciyes sigarasından elde edilen kayıt dışı hasılata aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Cinsi	Üretim Miktarı	Satış Miktarı	Kayıt dışı Satış Miktarı	Birim Satış Fiyatı (TL)	Kayıt Dışı Hasılata (Tutar TL)

Erciyes Sigarası	2.492.909	2.000.000	492.909	15,00	7.393.640,00
---------------------	-----------	-----------	---------	-------	--------------

### 3.4.Toros Paket Sigara Randimanı:

Toros markalı paket sigara dördüncü kalite tütünlerden üretilmekte ve ticari paket ağırlığı 35 gramdır. Soruda sigara kâğıdı ve ambalajının 15 gramdanoluğu belirtilmiştir. Bir paket sigarada ise 20 gr. tütün bulunmaktadır. Kiyim makinelerinden çıkan toplam dördüncü sınıf tütün 125.284,09kg dır. Bu tütünün 111.413,04kg'si karma tütünde kullanılmış, Toros sigarasında  $125.284,09 - 111.413,04 = 13.871,05$  kg kullanılmıştır. 13.871,05 kg tütün % 25 nem oranındadır ve makinelerde sarma esnasında nemlilik % 5 olarak ölçülmektedir. Buna göre;  $13.871,05 / 1,25 \times 1,05 = 11.651,68$  kg tütün sigara sarma makineleri ile sarılmıştır. Aşağıdaki tabloda 11.651,68 kg tütünden elde edilen Toros sigara paketi gösterilmektedir.

Cinsi	Bir Pakette Bulunan Tütün Miktarı	Sarılan Tütün Miktarı (KG)	Üretilen Paket Sayısı	Fire Oranı	Net Üretilen Paket Sayısı
Toros Sigara	20 gr	11.651,68	582.584,00	3%	565.106,00

Dönem içinde 500.000 paket sigara satılmış ve dönem sonu stokta Toros sigarası bulunmamaktadır. Toros sigarasından elde edilen kayıt dışı hasılata aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Cinsi	Üretim Miktarı	Satış Miktarı	Kayıt dışı Satış Miktarı	Birim Satış Fiyatı (TL)	Kayıt Dışı Hasılata (Tutar TL)
Toros Sigarası	565.106	500.000	65.106	10,00	651.064,00

### 4.Toplam Kayıt Dışı Hasılata Hesabı:

Mükellef Kurumun toplam kayıt dışı hasılata tutarları (KDV Dahil) aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Cinsi	Kayıt Dışı Hasılata Tutarı
1. Sınıf Kalite Tütün Satışı	2.227.441,5
Karma Tütün Satışı	10.000.000,00
Adıyaman Marka Sigara Satışı	12.323.436,40
Erciyes Marka Sigara Satışı	7.393.640,00
Toros Marka Sigara Satışı	651.064,00
<b>Toplam</b>	<b>32.595.581,90</b>

### 5. Hammadde Envanteri Stok Değerleme Farkı:

Mükellef kurumun hesap dönemi içindeki hammadde envanteri aşağıdaki gibidir.

	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Satışlar	Dönem Sonu Stok

<b>Miktar</b>	1.000 Balya	7.500 Balya	0,00 Balya	500 Balya
<b>Tutar</b>	15.000.000,00TL	112.500.000,00TL		2.500.000,00TL

Soruda mükellef kurumun stok değerlendirme yöntemi olarak ortalama maliyet esasını benimsediği verilmiştir. Ortalama maliyet hesabına göre mükellef kurumun birim balya maliyeti şu şekilde hesaplanmaktadır.

$$(15.000.000+112.500.000) / (1000 \text{ balya} + 7500 \text{ balya}) = 15.000,00-\text{TL} \text{ Birim Maliyet.}$$

Dönem sonu envanterinde duran 500 balyanın olması gereken stok değer tutarı:

500 balya x 15.000,00-TL = 7.500.000,00-TL dir. Mükellef kurum dönem sonu stok değerini 2.500.000,00-TL belirleyerek dönem sonu stok maliyetini (7.500.000-2.500.000)= 5.000.000,00-TL eksik belirlemiştir. Bu tutar aynı zamanda dönem içi ham madde maliyetinin fazla belirlenmesi manasına gelmektedir ki, dönem içi maliyetlerin 5.000.000,00-TL fazla kayıtlara alınması demektedir. Buna göre 5.000.000,00-TL stok değerlendirme farkının maliyetlerden çıkarılması gerekmektedir.

## 6. Diğer Tespitlerin Değerlendirilmesi:

-Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi kayıtlarında 10.000.000,00-TL olağan dışı zarar bulunduğu tespit edilmiş olup, Mükellef kurum temsilcisine bu kaydın içeriği sorulmuş, cevaben; “fabrika deposunda bekletilen ve piyasa değeri 10.000.000,00-TL olan 500 tütün balyası iklimlendirme ünitelerinde oluşan ariza nedeniyle küflendi. Olayın akabinde küflenmiş tütünler, Çelikhan İlçe Tarım Müdürlüğü görevlileri nezaretinde imha edildi ve tutanak altına alındı. Fakat bu olay için vergi dairesi veya mal müdürlüğüne herhangi bir işlem için başvurmadık” şeklinde ifade ve beyanda bulunmuş, imha işlemine ilişkin ilçe tarım müdürlüğünce düzenlenen tutanak ibraz edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı-Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı Manisa Vergi Dairesinin 07/07/2015 tarih ve S. 53445970-105[278-2013/27-24]-81 sayılı özelgesinde özetle; “*Emtianın imhasında genel kural, imhanın takdir komisyonu nezaretinde yapılmasıdır. Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb. emtianın insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu ürünlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarında muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Maliye Bakanlığı'na benimsenmiş bir uygulamadır. Yukarıda izah edilen şekilde ilgili bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemeye ilişkin olarak düzenlenen tutanağın istenildiğinde ibraz edilmesi şartıyla muhafaza edilmesi gerekmekte olup, imha işleminin söz konusu tutanağa istinaden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır*” denilerek malın imhası ile ilgili eleştirilecek bir husus bulunmaktadır.

Mükellef zayı olsun 500 balya tütüne ilişkin 10.000.000,00-TL zarar yazmıştır. Sözü geçen özelgede; “ürünlerinin maliyet bedeli veya satın alma (iade) bedeli belli olduğundan bedel tespiti için takdir komisyonuna başvurulmadan bu değerleri üzerinden üretim sürecine dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır” denilerek gider yazılabilecek tutarın zayı olsun malların maliyet bedeli olacağı hükmü altına alınmıştır.

Çözümde bir balya tübüne birim maliyeti 15.000,00-TL olduğu hesaplanmıştır. Mükellefin gider yazabileceği tutar  $500 \times 15.000,00\text{-TL} = 7.500.000,00\text{-TL}$  dir. Mükellef maliyet bedeli yerine satış bedelini uygulayarak 2.500.00,00-TL fazladan gider yazmıştır. Bu tutarında dönem giderlerinden çıkarılması gerekmektedir.

Mükellef kurum ayrıca zayı olan tütün için yüklenen KDV varsa KDVK madde 30/c kapsamında indirim olarak dikkate almaması gerekmektedir.

-Mükellef Kurum, 01.10.2018 tarihinde CTA firmasının açtığı tütün ihalesine 2.500.000,00-TL nakit teminat yatırarak katılmış ve ihaleyi almaya hak kazanmıştır. Piyasa şartlarındaki öngörelmez maliyet artışlarından ihale bedelinin, bu iş için üretilecek ürünlerin maliyet bedelinin altında kalması nedeniyle ihale sözleşmesini imzalamayarak, ihale şartnamesi gereği teminatı CTA firmasından tahsil edememiştir. Söz konusu teminat tutarı olağanüstü gider olarak kayıtlara intikal ettirilerek vergi dönem sonu işlemlerine yansıtılmıştır.

İhale şartnamesi gereği teminatı CTA firmasından tahsil edemediği teminat bedelinin kurumlar vergisi kanunu 11/g maddesindeki “*Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar*” hükmü gereğince gider yazılmasında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

## **7- Vergi Kanunları Bakımından Tarih Edilecek Vergiler:**

### **- Katma Değer Vergisi Matrahına Eklenmesi Gereken Tutarın ve Tarih Edilmesi Gereken Verginin Hesabı:**

Mükellefin kayıt dışı satış tutarı olan  $(32.595.581,90\text{TL}/1,18) = 27.623.374,49\text{TL}$ 'nin katma değer vergisi matrahına eklenmesi ve üzerinden  $(27.623.374,49\text{TL} \times 0,18) = 4.972.207,40\text{TL}$  vergi tarih edilmesi gerekmektedir.

### **- Kurumlar Vergisi Matrahına Eklenmesi Gereken Tutarın ve Tarih Edilmesi Gereken Verginin Hesabı:**

Beyan Edilen Kurumlar Vergisi Matrahi	15.000.000,00-TL
Kayıt Dışı Hasılat Tutarı	27.623.374,49-TL
Hammadde Stok Değerleme Farkı	5.000.000,00-TL
Zayı Olan Mal Gider Fazlası	2.500.000,00-TL
Kurumlar Vergisi Matrahına Eklenecek Tutar	35.123.374,49-TL
Olması Gereken Kurumlar Vergisi Matrahi	50.123.374,49-TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%22)	11.027.142,38-TL
Ödenen Kurumlar Vergisi	3.000.000,00-TL
Tarhi Gereken Kurumlar Vergisi Matrahi	8.027.142,38-TL

### **- Gelir Vergisi Yönünden Yapılması Gereken İşlemler:**

Mükellef tarafından elde edilen 27.623.374,49TL kayıt dışı satış hasılatından 6.077.142,28TL kurumlar vergisi düşündükten sonra, geriye kalan 21.546.231,72-TL'nin ortaklara dağıtıldığı kabul edilecek ve  $(21.546.231,72\text{-TL}/0,85 \times 0,15) = 3.802.276,18\text{-TL}$  gelir vergisi stopajı hesaplanacaktır.

(Elde edilen kayıt dışı hasılatın ortaklara dağıtıldığına ilişkin tespitin olmaması gerekçesi ile hesaplama yapılmadığının belirtilmesi durumunda da cevap doğru kabul edilecektir.)