

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 24.02.2017
Sirküler No : 2017/030

TAKVİM YILI AŞILARAK KDV İNDİRİMİ YAPILAMAYACAĞI HÜKMÜ KONUSUNDAKİ 11 NO.LU TEBLİĞDEN SONRA GELİNEREN DURUM HAKKINDA ÖZET AÇIKLAMA

1. KDV İNDİRİMİNDE TAKVİM YILI AŞILAMAYACAĞI HÜKMÜ :

KDV Kanunu'nun 29/3. maddesi şöyledir:

“3.İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.”

KDV Kanunu'nun ilk halinde indirim hakkı, indirime dayanak teşkil eden faturanın kesildiği ay ile sınırlı olarak kullanılabilirdi. Bu durum, çoğu faturanın geç temin edilebilmesi nedeniyle ciddi sıkıntı yaratmaktaydı.

Örnek olarak Mayıs tarihli bir fatura, Temmuz ayında gelmişse, bu faturadaki KDV Haziran veya Temmuz beyannamesinde indirilemiyor, Mayıs tarihli kayıt bulunmak şartıyla Mayıs için düzeltme beyannamesi verilmesi gerekiyordu.

KDV Kanunu yürürlüğe girdikten yaklaşık bir buçuk yıl sonra (3297 sayılı Kanun ile 20.06.1986 tarihinde) yukarıdaki hüküm yürürlüğe konularak, yıl içinde gecikmeli indirim, sorun olmaktan çıkarılmıştır. Örnek vermek gerekirse, Ocak 2017 ayına ait bir KDV 2017 yılı sonuna kadar (Aralık dahil) ve kayıt yapılmış olmak şartıyla, indirilebilmektedir. (Kayıta gecikmenin VUK uyarınca ceza gerektirdiği malumunuzdur.)

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayının, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Bu şekilde yıl içinde gecikmeli indirim imkânı sağlanmış fakat getirilen hükümde, **“vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla,”** ibaresi bulunduğu için yılın son ayına ait KDV beyannamesi verildikten sonra ortaya çıkan geçmiş yıla ait KDV indirimlerinin engellenmesi ve Maliye İdaresinin bu hükmü giderek artan şekilde katı yorumlaması nedenleriyle ciddi sorunlar yaşanmıştır.

2. ÖZEL HESAP DÖNEMİ KULLANANLARDA İNDİRİME İLİŞKİN SÜRE SINIRI ARALIK AYI DEĞİL, ÖZEL HESAP DÖNEMİNİN SON AYI OLARAK DİKKATE ALINMALIDIR:

Maliye İdaresi, 15 no.lu KDV Sirküleri ile, özel hesap dönemi kullanan mükellefler açısından KDV indirimindeki süre sınırının Aralık ayı yerine, özel hesap döneminin son ayı dikkate alınarak belirleneceğini şu şekilde açıklamıştı:

“3. Özel Hesap Dönemi Tayin Olunan Mükelleflerce İndirim Hakkının Kullanılması:

Bu hüküm ve açıklamalara göre, hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler indirim haklarını yıl içinde kullanabildiklerinden, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerinin de yükledikleri katma değer vergisini özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmeleri mümkün bulunmaktadır.”

Ancak 60 no.lu sirküler ile daha önce çıkarılmış alan 59 adet sirküler yürürlükten kaldırılmış ve 60 no.lu sirkülerde yukarıdaki hükme yer verilmemiştir.

Böylelikle konu hakkındaki idari görüş belirsiz hale gelmiş olup daha sonra verilmiş olan konu ile ilgili herhangi bir özelve rastlanmamıştır.

Bizim anlayışımıza göre Maliye İdaresi’nin 15 no.lu sirkülerde belirttiği görüş aşağıda sıraladığımız nedenlerle doğrudur. Başka bir ifadeyle, özel hesap dönemi kullanan mükelleflerin KDV indirimlerinin takvim yılı ile sınırlandırması açısından, Aralık ayı yerine özel hesap döneminin son ayının dikkate alınması aşağıdaki nedenlerle uygun ve gereklidir:

- KDV Kanunun 29/3. maddesini içeren 3297 Sayılı Kanunun gerekçesinde bu hükmün **“KDV ile Gelir veya Kurumlar Vergisi arasında PARALELLİK SAĞLANMASI AMACIYLA”** getirildiği belirtilmektedir. Özel hesap dönemi kullananlar açısından böyle bir paralellik ancak özel hesap döneminin son ayının eşik ay olarak dikkate alınması sureti ile sağlanabilir.
- KDV Kanunun 29/3. maddesindeki **“TAKVİM YILI”** ibaresini Ocak ayı ile başlayıp Aralık ayı ile biten takvim kavramıyla sınırlamak doğru değildir. Bunun dışında pek çok takvim mevcut olup özel hesap dönemi kullananlar açısından Mali Takvim standart takvimden farklıdır, bu takvim özel hesap döneminin ilk ayında başlar ve sonuncu ayında biter.
- Özel hesap dönemi kullananlara farklı bir takvim tahsis edilmişken, KDV indirim sınırlandırması açısından bu mükellefler için de Aralık ayının sınır ayı olarak öngörülmesi çifte standart ve haksız durum yaratmaktadır, çünkü böyle bir durumda özel hesap dönemi kullananlar Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından

kendi hesap dönemlerinin son ayı, KDV açısından ise Aralık ayı şeklinde iki ayrı eşik dayatılmış olacaktır.

3. KDV İNDİRİMİNDE TAKVİM YILI AŞILMAMASI HÜKMÜ KALDIRILMALI, YÜKLENİLMİŞ VE KAYDA ALINMIŞ KDV'LER ZAMAN AŞIMI SÜRESİ İÇİNDEKİ HERHANGİ BİR AYDA İNDİRİLEBİLMELİDİR :

KDV indiriminde süre sınırı konulması anlamsızdır.

Çünkü mükellefin KDV indiriminde gecikmesi hazine aleyhine değil, aksine mükellef aleyhine bir durumdur.

Yukarıda metnini verdiğimiz 29/3 üncü maddenin konuluş gerekçesinde, KDV ile gelir ve kurumlar vergisinin paralelliğinin sağlanması şeklinde bir açıklama ileri sürülmüş ise de, KDV'nin ne zaman indirileceği konusunun gelir veya kurumlar vergisi uygulamasıyla hiçbir bağlantısı ve paralellik sağlama gereği yoktur.

Özet olarak KDV indiriminde süre sınırı uygulamasının hiçbir gereği ve yararı olmadığı gibi, bu hüküm KDV'nin temel prensibi olan indirim mekanizmasını aksatmaktadır. Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesi, KDV indiriminin zamanaşımı süresi içindeki herhangi bir ayda yapılabileceği şeklinde değiştirilmelidir.

Bu konudaki detaylı görüşlerimiz www.denet.com.tr adresli sitemizdeki KDV-6 isimli kitabımızın 29 uncu maddeye ilişkin 3.9.2. no.lu bölümünde belirtilmiştir.

4. MALİYE İDARESİNİN KDV İNDİRİMİNDE YIL AŞILMAMASI İLE İLGİLİ HÜKMÜ YORUMLAYIŞ ŞEKLİ VE BU YORUMLARDA 11 NO.LU TEBLİĞ İLE GELİNEEN SON DURUM:

Maliye İdaresi yukarıda açıkladığımız gerekçelerle, söz konusu anlamsız süre sınırının kaldırılması yönünde hareket etmek yerine bu süre sınırının uygulanmasında giderek artan sert yorumlarda bulunmuştur.

Örnek vermek gerekirse; Maliye İdaresi 49 no.lu Tebliğ ile, sorumlu sıfatı ile beyanı gereken KDV nin hiç beyan edilmediği veya eksik beyan edildiği durumunun tespiti üzerine ikmalen veya re'sen vergi tarh edildiğinde bu tarhiyata ilişkin KDV yükleniminin kanuni defterlere kaydedildiği takvim yılı içinde indirim konusu yapılabileceği şeklinde makul bir yorum yapmışken, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bu olumlu yorumdan vazgeçmişti.

Son olarak çıkarılan 11 nolu KDV Tebliği'nin 18 inci Maddesi ile, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-5.6. no.lu bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"Diğer taraftan, düzenlenen faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

KDV'ye tabi işlemi yapan satıcı tarafından zamanında düzenlenmeyip, alıcı tarafından en geç fatura düzenleme süresinin son gününü takip eden vergilendirme dönemi içinde noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirim konusu yapılabilir."

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi KDV indiriminde hesap döneminin aşılmaması hükmü ile ilgili katı yorumunu üç noktada ve bazı şartlar koymak sureti ile kısmen yumuşatmıştır.

11 NO.LU TEBLİĞ İLE GETİRİLEN BU YORUM DEĞİŞİKLİĞİ DE DAHİL OLMAK ÜZERE KONU HAKKINDAKİ GÜNCEL İDARİ ANLAYIŞ AŞAĞIDA ÖZETLENMİŞTİR:

➤ **Hesap döneminin son ayına ait KDV Beyannamesi verildikten sonra ele geçen faturalar açısından durum:**

Bu konudaki görüşlerimiz son olarak 2017/8 sayılı duyurumuzda belirtilmiştir.

Özetlemek gerekirse, Aralık ayı KDV Beyannamesi'nde yer almayan bir KDV indiriminin 2017 ve izleyen yıllarda yapılması mümkün değildir. Bu KDV nin gider olarak dikkate alınması imkanı mevcuttur. İndirim konusunda ısrar edilirse, indirimde dayanak teşkil eden belgenin Aralık itibariyle kayıt altında bulunması şartıyla ve Aralık KDV Beyannamesi düzeltilmek suretiyle indirim imkanı sağlanabilmelidir. Ancak bu düzeltme Hazine aleyhine olacağı için incelemeye sevk riski taşıyacağı gibi, böyle bir düzeltmenin yapılamayacağı iddiasına da maruz kalabilir.

➤ **Gelen faturanın ihtilaflı olması nedeniyle reddedilip kayda alınmaması ve yıl geçmesi durumu:**

Maliye Dairesi eskiden böyle bir durum nedeniyle ilgili yılında indirilmemiş olan KDV'lerde indirim hakkının tamamen kaybedildiği yorumunda bulunmaktaydı.

11 no.lu Tebliğ'de "..... faturanın alıcı tarafından dava konusu yapılması nedeniyle ilgili takvim yılında indirim konusu yapılamayan KDV, davanın sonuçlandığı yıl içinde alıcı tarafından kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabilir."

hükmüne yer vermek suretiyle yorum değişikliğine gitmiştir.

Buna göre yıl geçmiş olmasına rağmen KDV indirimi yapılabilmesi için bu faturanın DAVA KONUSU YAPILMIŞ OLMASI şart koşulmuştur. Yani faturaya itiraz edilmiş olmakla beraber bu itiraz ihtarname ve/veya taraflar arası müzakereler düzeyinde kalarak yıl geçirilmiş ise KDV indirim hakkı kaybedilecektir.

➤ **Sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV'nin gecikmeli olarak beyanı halinde durum:**

Bilindiği üzere sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'ler beyan ayı itibari ile indirim konusu yapılabilmektedir.

İndirim hakkı, sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV'nin doğduğu yıl ile sınırlıdır.

Eskiden sorumlu sıfatıyla KDV'nin doğduğu yıl kapandıktan sonra pişmanlıkla veya geç verilmiş beyanname şeklinde bu sorumluluk yerine getirildiğinde yüklenilen KDV'nin indirilmesine yıl geçtiği gerekçesi ile izin verilmiyordu.

11 no.lu Tebliğ ile bu konudaki yorum yumuşatılmış ve yıl geçtikten sonra ikmalen veya re'sen tarh edilen KDV'ler ile gecikmeli olarak verilen 2 no.lu KDV Beyannameleri'ndeki KDV'lerin vergi dairesine ödendiği yılın aşılmasıyla indirilebilmesi imkanı getirilmiştir.

Eskiden Maliye İdaresi 49 no.lu Tebliğin B bölümünde, sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde de, tarh edilen vergi aslının ödendiği yılda indirim konusu yapılabileceği yönünde yorumda bulunmuş, pişmanlıkla veya gecikerek sorumlu sıfatıyla yapılan beyanlar konusunu açıkta bırakmıştı.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde yukarıdaki hükme yer vermemek suretiyle tamamen katı bir yoruma yönelen Maliye İdaresi, 11 no.lu Tebliğ ile, hem kendiliğinden gecikmeli (pişmanlıkla veya pişmanlıksız) verilen 2 no.lu KDV beyanları ile ödenen KDV'lerin hem de, ikmalen veya re'sen tarh edilen sorumlu sıfatlı KDV'lerin, yıl geçmesine rağmen ödeme yılı itibari ile indirilmesine izin vermiştir.

➤ **Satıcının faturayı gecikmeli olarak (yıl geçtikten sonra) düzenlemesi halinde durum:**

KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesi hükmüne göre, VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANA GELDİĞİ YIL KAPANDIKTAN (yılın son ayına ait KDV Beyannamesi verildikten) SONRA KDV İNDİRİM HAKKI KAYBOLMAKTADIR.

Örnek vermek gerekirse 2016 yılında tamamlanmış olan hizmete ait fatura gecikmeli olarak Ocak 2017 tarihli olarak düzenlenirse, bu faturanın muhatabı ne 2016 yılında ne de 2017 yılında KDV indirimi yapamaz.

11 no.lu KDV Tebliğinin 18 no.lu maddesinde getirilen hükme göre, satıcının fatura düzenlemekte gecikmesi halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonraki 7 nci günün rastladığı ayı izleyen ayın sonuna kadar noterden ihtarname gönderilmesi üzerine satıcı tarafından gecikmeli olarak düzenlenmiş olan faturadaki KDV, alıcı tarafından faturanın düzenlendiği takvim yılı aşılıksızın indirilebilecektir.

Görüldüğü gibi satıcının, KDV'yi doğuran olay meydana gelmesine rağmen fatura kesmekten kaçınmak veya fatura kesimini geciktirmek şeklindeki tutumu yüzünden malı alanın veya hizmeti yaptıranın yıl geçmesi nedeniyle KDV indirimini hakkını kaybetmesini önlemek amacıyla böyle bir imkan getirilmiş ancak bu imkanın kullanılabilmesi, belli bir süre içerisinde noterden ihtarname gönderilmesi şartına bağlanmıştır.

- **Satıcının KDV hesaplamaksızın veya eksik KDV hesaplayarak teslim yapması ve bu eksiklik sonradan fark edilerek tamamlanıp, yıl geçtikten sonra tamamlanan KDV tutarının alıcıdan istenmesi durumu:**

Bu konuda 11 no.lu Tebliğ ile getirilmiş herhangi bir hüküm yoktur.

Eskiden Maliye İdaresi satıcının rücu etmesi üzerine alıcının sonradan satıcıya ödediği KDV'yi veya ek KDV'yi ödediği yılda indirmesini kabul ediyordu.

Bu dönemde hazırladığımız *“EKSİK OLDUĞU SONRADAN ANLAŞILAN VE SATICI TARAFINDAN TAMAMLANAN SATIŞ KDV'Sİ İÇİN ALICIYA RÜCU EDİLMESİ VE ALICININ BU KDV'Yİ SATICIYA ÖDEYİP İNDİRMESİ İMKÂNI”* başlıklı yazımızı içeren 2009/59 sayılı duyurumuzda konu hakkında detaylı bilgi vermiştik.

Fakat daha sonra Maliye İdaresi yorumunu olumsuz yönde değiştirerek satıcının rücu etmesi sonucu alıcının yıl geçtikten sonra satıcıya ödediği KDV tutarlarının indirimini kabul etmeyen özeldeler vermeye başlamıştır. İdare'nin katılmadığımız bu olumsuz tutumu halen devam etmektedir.

Saygılarımızla.