

## KAYITTA GECİKMENİN KDV İNDİRİMİNE ETKİSİ

Bilindiği üzere katma değer vergisi uygulamasında vergilendirme dönemi takvim ayıdır. Bu itibarla kaideten, belli bir ay ile ilgili girdi KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için, o ayda teslim alınan bir mal ve hizmet ile ilgili olması gerekir. Fakat alış faturalarının çoğu zaman geç gelmesi dolayısıyla indirim açısından dönemsellik ilkesinin uygulanmasında müşkülât ve imkânsızlıklarla karşılaşılmaktaydı.

Mesela bir mükellef eylül KDV beyanım hesaplarırken, 15 Ağustos tarihini taşıyan bir faturada yazdı KDV'yi indirimler arasına dahil etmişse, indirim eylüle ait olmadığı gerekçesiyle reddediliyor, indirim tutarı (vergi aslı) kaçakçılık (veya kusur) cezası ve gecikme zammı ile birlikte isteniyordu.

Eğer mükellef talepte bulunursa ağustos KDV beyanı düzeltme işlemine tabi tutuluyor, uzun inceleme ve formalitelerden sonra eylül açısından reddedilen indirim (vergi aslı) ağustos açısından iade ediliyordu.

Bazı alış faturalarının şu veya bu nedenle, KDV beyan süresi içinde ele geçirilememiş olması dolayısıyla ortaya çıkan bu riskli ve sıkıntılı durum, 20.6.1986 tarih ve 19140 numaralı Resmi Gazete'de yayınlanan 3297 sayılı kanun ile KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesine,

*"İndirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir"* hükmü eklenerek büyük ölçüde giderilmiştir.

3297 sayılı kanunun gerekçesindeki bu hükümle ilgili olarak şu açıklamalar yer almaktadır.

*"Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre mükellefler yükledikleri vergileri belgelerde ayrıca gösterilmiş olmak ve kanuni defterlere kaydedilmiş bulunmak kaydıyla indirim konusu yapabilmektedirler. Kanunda indirimin zamanı konusunda açık bir hüküm bulunmamakla beraber, genel hükümler çerçevesinde indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemde kullanılması gerekmektedir."*

*Ancak çeşitli sebeplerle belgelerin işletmeye geç intikal etmesi halinde mükellefler indirim hakkını dönem kayması nedeniyle kaybedebilmektedirler. Vergilendirme süresinin 1 ay olarak belirlenmiş olması dönem kaymalarının daha sık olarak ortaya çıkmasına yol açmaktadır. İndirim hakkının geç kullanılma sınırı mükelleflerin lehine olmadığı açıktır."*

*Elde olamayan sebeplerle bu hakkın hiç kullanılamaması ise katma değer vergisinin temel müessesesi olan indirim mekanizmasını zedeleyecektir. Bu bakımdan 29/3'ncü maddede yapılan bu değişiklikle, indirim hakkının daha geç kullanılabilmesine imkân tanınmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları ile paralellik sağlamak bakımından hakkın kullanımı ilgili takvim yılı ile sınırlandırılmıştır."*

23 numaralı KDV Genel Tebliği'nin konu ya ilişkin bölümü ise şöyledir:

İndirim zamanı:

Maddeye el denen 3'ncü fıkra ile indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu **takvim yılı aşılmamak şartıyla** ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ilişkin 219'ncü maddesinin, "a" bendinde; *"Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin müzem ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfından kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir"* hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun 352/16'ncı maddesinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1'inci derecede usulsüz usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilecek, indirimi hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilecektir. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yıl içinde kullanılması yani yılın aşılmaması gerekir. Mesela; 28 Ağustos 1986 tarihli alış faturasının 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 1986 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada, gösterilen katma değer vergisi eylül 1986 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin alış ve giderlerine ilişkin vesikaların kendi iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye kayıt süresi geçtikten sonra intikal etmesi halinde, ispat ve tevsik edilmek şartıyla olayın mücbir sebep olarak kabul edilmesi ve vesikaların kayıt süresinden sonra kayda alınması mümkündür.

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarla ayrıca gösterilen katma değer vergisi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde, indirim konusu yapılabilecektir. Mesela; yukarıda sözü edilen 28 Ağustos 1986 tarihli faturanın 16 Ekim 1986 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim 1986, 4 Kasım 1986 tarihinde deftere kayıt edilmesi de Kasım 1986 vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak her halükârda, 1986 yılının içinde kesilen faturanın o yıl defterine kayıt edilip, yine o yılda indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak 1987 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde andan kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabidir.

## GÖRÜŞLERİMİZ:

23 numaralı tebliğde, gecikmiş indirimin kabulü şu üç şarta bağlanmıştır:

- Takvim yılının aşılmaması,
- Mücbir sebebin mevcudiyeti,
- Kayıt sürelerine uyulmuş olması.

Bu şartlar hakkındaki görüşlerimizi sırasıyla şöyle özetleyebiliriz:

### • Takvim Yılının Aşılmaması Şartı:

Takvim yılına aşılmaması, kanun hükmüdür. (KDV Kanunu Md: 29/3)

Buradaki takvim yılı tabirini özel hesap dönemi uygulayan firmalar açısından hesap yılı olarak yorumlamak gerektiği düşüncesindeyiz.

Bize göre, yıl aşılmama şartına uyulmamış olması, sabit kıymet KDV taksitleri açısından, sadece ilk taksit KDV in-dirim hakkına kaybolmasına yol açabilir. Mesela Kasım 1990 tarihli fatura ile alınan bir sabit kıymet Mayıs 1991 ayında kayda alınmışsa, bu sabit kıymete ilişkin ilk yıla (1990'a ait) amortisman ayırma hakkı kaybolur, fakat müteakip yıllara ait amortismanların ayrılmasına engel yoktur. Aynı anlayışla, Kasım 1990'a ait ilk taksit KDV indirim hakkının kaybolduğu, diğer iki taksidin, Kasım 1991 ve Kasım 1992 aylarında indirilebileceği kabul edilmelidir.

KDV Kanunu'nun 29'ncü maddesine 3 numaralı bendi ekleyen 3297 sayılı kanunun gerekçesinde, takvim yılı ile sınırlama hükmünün, gelir ve kurumlar vergisi ile paralellik sağlamak için konduğu belirtilmektedir. Halbuki bu hüküm, paralellik sağlamak şöyle dursun, KDV tatbikatının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasına ters düşmesine, yol açmaktadır. Çünkü mükelleflere, yıllık hesaplarını toparlamaları için gelir vergisi bakımından üç ay, kurumlar vergisi bakımından dört ay süre tanınmıştır. Halbuki aylık dönemlere tabi olan KDV bakımından yıl aşılamayacağı hükmü, bu dönemleri 25 güne indirmekte ve tabir yerindeyse mükelleflerin iki ayağı bir pabuca sokmaktadır. Bize göre bu hüküm *"GV veya KV beyan dönemi aşılmamak şartıyla"* şeklinde değiştirilmelidir.

- **Mücbir Sebep Şartı:**

29/3'ncü maddede KDV indirimi için, sadece yıl aşılmama şartı ön görülmüştür. Halbuki 23 numaralı tebliğde, alış ve giderlere ilişkin evrakın, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle gecikmeli olarak gelmesi gerektiği bu durumun ispat ve tevsik edilmek şartıyla mücbir sebep sayılacağı belirtilmektedir.

Tebliğdeki ifadeye göre bir mükellef mayıs ayına ait bir alış faturasını temmuz ayında kayda alıp, KDV indirimini de temmuzda yapsa, bu faturanın kendi iradesi dışında geç elde edebildiğini ispatlayamazsa cezalı tarhiyata maruz kalabilecektir.

Mantıken, hiçbir KDV mükellefi sebepsiz yere KDV indirimini geç yapmak yoluna gitmez. Çünkü KDV indiriminde gecikmesi kendi aleyhine bir durumdur. Kaldı ki KDV indiriminde gecikmek suretiyle vergi kaçırmak pratik açıdan mümkün değildir. O halde yıl içinde KDV indiriminde gecikmiş olan ve mücbir sebep bulunduğunu ispat edemeyen mükellefin bu indiriminin reddedilmesi hem kanıma, hem de mantığa aykırıdır.

- **Kayıt Süresine Uyuma Şartı:**

Kanunda gecikmeli indirimin reddi için yer alan tek şart yıl aşılmamış olmasıdır. Halbuki 23 numaralı tebliğde ayrıca 10 günlük kayıt süresinin de aşılmamış olması şart koşulmaktadır.

Tebliğde 28 Ağustos tarihli faturanın 10 günlük süre aşılmadan (mesela 5 Eylül'de) kayda alınması halinde eylül ayında indirim yapılabilmesi belirtilmektedir.

Buradan çıkan mana, bu faturanın şu veya bu nedenle ekim ayında kayda alınması halinde, ekimde KDV indirimi yapılamayacağı, yapılmışsa reddedilerek cezalı tarhiyatta bulunulabileceğidir. Buradaki gecikme bize göre sadece bir usul olayıdır. Ekimde KDV indirimi yapılmasını engelleyemez, sadece kayıt nizamına uyulmadığı için usulsüzlük cezasına konu edilebilir. Böyle bir nedenle kaçakçılık (veya kusur) cezalı KDV tarhiyatı yapılamayacağı görüşündeyiz.

## SONUÇ:

KDV Kanunu'nun 29/3'ncü maddesine göre, KDV indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikanın yasal defterlere kaydedildiği ayda kullanılabilir.

- Bu hüküm KDV tatbikatı açısından büyük rahatlık sağlamış olmakla birlikte, yıl kapandıktan sonraki 25 günlük kısa süre içinde mükellefleri, fatura kesilmesi ve fatura kabulü ile ilgili tüm hesap ve işlemleri tamamlamaya zorlamakta dolayısıyla yıllık hesapların ikmali ve beyanı için tanınmış olan üç aylık ve dört aylık sürelerle ters düşmektedir.

Bu nedenle söz konusu hükmün, *“gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyan süreleri aşılmamak kaydıyla”* şeklinde değiştirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Yani, gelir vergisi mükellefleri açısından, hesap döneminin kapandığı tarihten itibaren üç ay, kurumlar açısından ise hesap döneminin sona ermesinden itibaren dört ay içinde gelen ve kapanan hesap yılma ait olan faturalardaki KDV, bu faturaların kayda alındığı ayda indirim konusu yapılabilir. Ancak bu takdirde KDV il kurumlar ve gelir vergilerinde uygulama birliği sağlanabilir.

- 23 no.lu KDV Genel Tebliği'nde, KDV indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği aydan sonraki aylarda kullanılabilmesi için, yıl aşılmama şartına ilaveten;

Gecikmenin, mükellefin iradesi dışındaki nedenlerle meydana geldiğinin ispatı, 10 günlük kayıt süresine uyulmuş olması, şeklindeki iki şart daha ileri sürülmüştür.

Bize göre bu iki şartın yasal dayanağı yoktur.

İndirimde gecikme pratik açıdan devleti değil mükellefi zarara soktuğuna göre bu gecikmenin irade dışı nedenlerle meydana geldiğini peşinen varsaymak ve bunun ispatını isteyerek zaten zarar görmüş mükellefi zorlamamak gerekir.

Öte yandan 10 günlük kayıt süresine uyulmamış olması gibi basit bir usul meselesi yüzünden KDV indirim hakkını engellemek vergileme prensiplerine ters düşmektedir.