

+

MADDE 34 : İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİ

MADDE METNİ :

" İndirimin Belgelendirilmesi :

Madde 34 1. Yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca tespit olunur."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	VIII-F; XI-A
9	5,11
11	F,G
15	E
22	II, III
24	H
25	B
34	A
49	B
56	-
64	III

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

34'üncü maddede KDV indiriminin, yurt içi işlemlerde fatura ve benzeri vesikalarda, ithal mallar için gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmiş olması ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla yapılabileceği belirtilmiştir. Buna benzer hükümler, 29 uncu maddenin 1/a bendinde ve 3 üncü fıkrasında da yer almış olup, hüküm tekrarı söz konusudur. Bu nedenle 29 uncu maddede belgelemeye ilişkin konularda detaya girmekten kaçınılmış, 34 üncü madde işaret edilmekle yetinilmiştir.

Öte yandan 34 üncü maddenin 2 nci fıkrasında fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceğinin Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tesbit edileceği belirtilmiştir.

2. İNDİRİMİN BELGELENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR :

2.1. KDV İndirimine Dayanak Teşkil Eden Belge Türleri ve Özellikleri :

2.1.1. Fatura ve Benzeri Belgeler :

İndirim yapmak KDV mükellefinin tabii hakkıdır ve indirim, KDV uygulamasının temel unsurlarından biridir.

Mükellef indirim hakkına sahip olmakla beraber, bu hakkını kullanabilmesi için indirilecek KDV nin mevcudiyetini fatura veya benzeri belgelerle isbat etmek ve bu belgeleri kanuni defterlerine işlemek zorundadır.

Maddede yer alan "*fatura ve benzeri vesikalar*" tabiri ile VUK'da düzenlenen vesikalar kastedilmektedir (KDV Kanunu Md. 53).

Fatura VUK'nun 229-232 nci maddelerinde düzenlenmiş olan ticari vesikadır.

KDV indirimine mesnet teşkil edebilecek fatura benzeri vesikalar ise yine Vergi Usul Kanunu'nun müteakip maddelerinde yer alan, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, yazarkasa fişleri, giriş ve yolcu taşıma biletleri) ve serbest meslek makbuzlarıdır. (Perakende satış vesikalarına dayalı KDV indirimi konusunda aşağıdaki 2.5. nolu bölüme bakınız.)

Gider pusulası ve müstahsil makbuzu da hasılat ve gider belgeleyen evrak olması bakımından fatura benzeri belge niteliği taşımakla beraber bunlara dayanılarak KDV indirimi yapılması söz konusu değildir. (1 nolu Tebliğin X-A bölümü)

Ancak, gider pusulası, daha önce KDV li olarak satılan bir malın, KDV mükellefi olmayan alıcı tarafından iadesi nedeniyle düzenlenmişse, teslim KDV si bu gider pusulasına istinaden ve beyannamenin 34 nolu satırında, gösterilmek suretiyle indirilir. (Bu konuda 35'inci maddedeki açıklamalarımıza bakınız.)

Katma bütçeli idarelerin, Belediyelerin ve sair kamu kuruluşlarının fatura vermeksizin KDV tahsilatında bulundukları görülebilmektedir. Böyle bir durumda belge yetersizliği nedeniyle KDV indirim hakkının kaybolması düşünülemez. Nitekim 24.12.1996 tarihli Bakanlık muktezasında şöyle denilmektedir. (Şükrü KIZILOĞLU, Dış Kararları ve özetler 1998-1505) :

" Orman Genel Müdürlüğü'nün Katma Bütçeli İdare olması ve vergi mükellefiyetinin bulunmaması nedeniyle, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belge düzenleme mecburiyetleri bulunmamaktadır.

Bu itibarla şirketiniz tarafından Orman Genel Müdürlüğüne 6831 sayılı Kanuna göre orman arazisi üzerinden bazı kıymetlerin kullandırılmaları karşılığında ödenen irtifak hakkı bedeli için anılan Genel Müdürlükçe makbuz düzenlenmesi gerekmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirketinizce orman arazisi üzerinde bazı kıymetlerin kullandırılmaları karşılığı ödenen irtifak hakkı bedeli katma değer vergisine tabi olacaktır.

Öte yandan, adı geçen Genel Müdürlük tarafından irtifak hakkı bedeli için düzenlenen makbuzda gösterilen katma değer vergisinin şirketiniz tarafından aynı Kanunun 29/1 ve 34/1 maddeleri gereğince indirim konusu yapılması mümkündür."

Buna mukabil İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 12.10.2001 tarih ve 4864 sayılı Mukteza'da T.C.D.D. tarafından, hat işgal ücreti, vagon taşıma ücreti gibi isimlerle elde edilen hasılatın "*muhtelif hasılat makbuzu*" isimli belge ile belgelenmesinin mevzuata uymadığı ve böyle bir belgeye istinaden KDV indirimi yapılamayacağı ifade edilmiştir. Bilhassa söz konusu belgenin bir kamu kuruluşu tarafından düzenlenmiş olması, bu Mukteza'daki olumsuz yaklaşımın katı bir anlayışa dayandığının ifadesidir.

2.1.2. Gümrük Makbuzları :

Mal ithali nedeniyle doğan KDV, gümrükleme işlemini yapan Gümrük Müdürlüğü'nün düzenlediği gümrük makbuzunda gösterilir. Mal ithali nedeniyle yüklenilen KDV nin indirilmesine dayanak teşkil eden yegane belge KDV içeren gümrük makbuzudur.

Bilahare kesin olarak hesaplanacak KDV'nin teminatı niteliğinde olmak üzere, gümrük idaresince, KDV'yi yaklaşık olarak karşılayacak miktarda para alınması nedeniyle düzenlenen makbuzların KDV indirimine mesnet teşkil etmeyeceği şeklinde idari uygulama mevcuttur.

İthalatta haksız rekabetin önlemesine ilişkin mevzuat uyarınca Gümrük Müdürlüğü'ne ödenen **damping vergisi** ve buna bağlı olarak Gümrük İdaresi'ne ödenen KDV nin indirilip indirilemeyeceği tereddüt konusu olmuş, İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 11.04.2002 tarih ve 1985 sayılı Mukteza'da şöyle denilmiştir :

"..... Halkalı Gümrük Müdürlüğü'ne ödenen damping vergisi işletmenizle ilgili ve aynı bir vergi olması şartıyla carî yıl kurum kazancının tespitinde gider yazılabileceğinden ödenen KDV nin de indirimi mümkün olacaktır."

2.1.3. İndirimin Belgelenmesi Bakımından Özellik Gösteren Haller :

2.1.3.1. A.T.İ.K. KDV lerinin İndirimine İlişkin Özellik Ortadan Kalkmıştır. Fakat İade Açısından Özellik Vardır :

İmal veya inşa olunan A.T.İ.K. in aktive alınması nedeniyle KDV hesaplanmasını öngören 3/d maddesi hükmü 1.1.1999 dan itibaren yürürlükten kalktığı için, bu tarihten sonra söz konusu A.T.İ.K. lerin maliyeti üzerinden KDV hesaplanmasına gerek kalmamıştır.

Sabit kıymet alım veya ithalinde ödenen KDV nin indirilmesi konusunda özellik yoktur. Keza sabit kıymetin işletme bünyesinde imal veya inşaatı nedeniyle yüklenilen KDV ler de genel hükümlere göre indirim konusu yapılır. Aktifleştirme nedeniyle KDV hesaplanmaz ve indirilmez.

Ancak A.T.İ.K. in imal veya inşaatı devam ederken, bu imal veya inşa ile ilgili olarak yüklenilip indirilmiş olan KDV ler, iade hesabına konu edilemez. Çünkü henüz ATİK iade hakkı doğuran bir işte kullanılmaya başlanmamıştır. A.T.İ.K. iade hakkı doğuran işlem için kullanılmaya başlanıldığında bu A.T.İ.K. in temini için yüklenilmiş olan KDV ler toplamı. İadesi istenecek KDV tutarına dahil edilir. Ancak bu eklenti. İade tutarının işlem bedelinin normal KDV oranı ile çarpılması sonucu bulunacak meblağı aşmasına sebebiyet veremez. (Bu konuda 11 inci maddeye bakınız)

2.1.3.2. Sorumlu Sıfatıyla Ödenen KDV :

Sorumlu sıfatıyla (Md.9) ödenen KDV nin indirilmesi prensip olarak mümkündür. (İstisnai olarak, geçici 13 üncü madde uyarınca kayıt dışı kalmış sabit kıymetlerin kayda alınması nedeniyle sorumlu sıfatı ile ödenen KDV indirilemez.) Bu indirimin dayanağı, KDV sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödeyeceği verginin kaydına ilişkin yevmiye maddesi, 2 nolu KDV beyannamesi, ve sorumlu sıfatıyla ödenecek verginin tahakkuk fişidir.

İndirim işlemi, KDV sorumluluğunun doğduğu ay itibarıyla, 191 İNDİRİLECEK KDV hesabına borç, 360 nolu hesap altındaki sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV hesabına alacak yazılmak suretiyle yapılır. Beyan süresi için 2 nolu KDV beyannamesinin verilmesi ve tahakkuk fişinin alınmasıyla bu indirim dayanak kazanmış olur. (İndirim için KDV sorumluluğuna konu olan meblağın ödenmesi beklenmez.)

KDV sorumluluğunun yerine getirilmemesi nedeniyle bu verginin re'sen veya ikmalen tarhedildiği hallerde indirim hakkının ne zaman doğacağı konusunda, 49 nolu Tebliğin 8 bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır :

+

"Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarhedilmesi halinde de tarhedilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarhedilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, 1 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile yapılacaktır."

Tebliğde, indirim hakkının ikmalen veya re'sen tarh edilen KDV sorumluluğuna konu meblağın ödenmesi ve bu ödemenin defterlere kaydına bağlanmaktadır. İndirim açısından bu düzenleme isabetli olmakla beraber, eksikliği tespit olunan KDV sorumluluğuna ilişkin ceza ve gecikme faizi, bu "KDV ilgili ayında ödense idi indirilecekti" anlayışıyla hesaplanmalı, sorumluluğun yerine getirilmediği ay ve gerekirse daha sonraki aylarda verilmiş olan 1 no.lu KDV beyannameleri dikkate alınmak suretiyle irdelenmelidir. (Bu konuda 9 uncu ve 48 inci maddeye bakınız.)

2.1.3.3. İkmalen veya Re'sen Salınan Yahut Pişmanlıkla Ödenen KDV :

Satıcının muhtelif nedenlerle, faturasında eksik gösterdiği veya göstermediği KDV nin, ikmalen tarh edilmesi yahut pişmanlık yoluyla tediyesi şeklinde sonradan ödediği ve alıcıdan talep ettiği KDV nin indirilmesinde, belgelemenin nasıl yapılacağı konusunda hüküm yoktur. Bize göre bu gibi hallerde en uygun çözüm yolu, satıcının alıcıya sadece KDV den ibaret bir fatura kesmesi ve faturaya sonradan ödemek durumunda kaldığı KDV nin makbuzunu eklemesidir.

Ancak bu konuda kesin bir kural konulması mümkün değildir. Olayın niteliğine göre değişen durumlar ve çözüm tarzları ortaya çıkabilir.

Konunun somut bir şekilde anlaşılması için birkaç örnek vermekte yarar görüyoruz :

ÖRNEKLER :

- Bir tüccarın KDV dahil emsal bedeli 118.000 YTL olan (%18 nisbete tabi) malı satıp belgeye bağlamadığı tesbit edilmiş olsun. Burada inceleme elemanının yapacağı işlem 100.000 YTL'nin mükellefin gelir ve kurumlar vergisi matrahına eklenmesi ve 18.000 YTL'lik KDV nin ilavesi suretiyle ilgili ay ve gerekirse müteakip aylar KDV beyanını düzelterip, ek ödeme çıkıyorsa ikmalen tarhiyat öneren rapor yazmaktır. Tüccarın, söz konusu KDV yi indirmesi veya gider yazması mümkün değildir. Ancak alıcı belli ise ve salınan KDV fiilen ödenmişse, malın faturasının kesilip alıcıya verilmesi suretiyle, malın alıcı tarafından kayda alınması ve yıl geçmiş olsa bile KDV indiriminin yapılmasının mümkün olabileceği görüşündeyiz. Buna bağlı olarak alıcı KDV indirimi yapabilmeli ve bu KDV nin aslını satıcıya ödemelidir. Tabiatıyla bu faturaya ilişkin hasılatın ve teslim KDV sinin mükerreren dikkate alınması söz konusu olmayacaktır. Alıcı belli değilse veya başka bir nedenle açıktan satıldığı tesbit edilen malın fatura edilmesi mümkün olmuyorsa, tüccara ödetilen KDV nin indirilmesi de söz konusu olmayacak bu KDV satıcının üstünde kalacaktır.

- İhraç kaydıyla mal teslim eden ve tecil işlemi yaptıran mükellef tecil edilen verginin terkinin için başvurduğunda, imalatçı olmadığı için tecilin haksız yere yaptırıldığı anlaşılmış, tecile konu KDV, cezası ve gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmiştir (Md.11/1-c).

Böyle bir olayda bize göre yapılması gereken işlem hatalı şekilde dipnotlu olarak kesilen fatura aslının ihracatçı tarafından iadesi ve iptali, yerine dipnot taşımayan yeni bir fatura düzenlenerek bu faturada olayın açıklanmasıdır. İhracatçı bu ikinci faturaya göre KDV indirimini yapabilmeli, indirimle giderilememe halinde iade isteyebilmelidir. (Bir muktezada, fatura yenilemeye gerek olmaksızın, ihraç kaydıyla mal teslim edenin, ibraz edeceği belgelere istinaden bu firmaya KDV ödemesinin yapıldığı ay itibarıyla indirim yapılabileceği, hatta indirimle giderilememe hali varsa ve diğer şartlar sağlanmışsa, ihracatçının bu KDV yi iade alabileceği belirtilmiştir.) İhracatçının böyle bir çözümü (KDV ödemeyi) kabul etmemesi, ödenen KDV nin ihraç kaydıyla mal teslim eden tarafından indirilmesini gerektirmez.

- Bir mükellef %18 nisbet uygulaması gereken malı, %8 KDV hesaplayarak satmıştır. Daha sonra bu durum fark edilmiş ve aradaki %10 luk fark pişmanlıkla ödenmiştir. Bize göre bu mükellef hatalı faturaya atıf taşıyan ve sadece KDV farkından ibaret bir fatura keserek, fark KDV yi alıcıdan tahsil edebilmeli ve alıcı da bu ikinci faturaya dayanarak indirim yapabilmelidir.

+

- %1 KDV ödenerek ithal edilen malın %18 vergiye tabi olduğu sonradan anlaşılmış ise, bu mükellefe ek KDV tarhiyatı yapılırken (ceza ve gecikme faizi hesaplanırken) 48 inci maddenin dikkate alınması gerekir.

Satıcının sonradan ödediği KDV'yi alıcıdan istemesi ve alıcının bunu indirim konusu yapabilmesi konusunu ele alan ve aydınlatıcı bulduğumuz bir mukteza metnini aşağıda sunuyoruz (Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığının 3 Ekim 2000 tarih ve 25524 sayılı muktezası)

"İlgi dilekçenizde 1999/ Ocak ayında gerçekleştirdiğiniz taşınmaz alımının Kurumlar Vergisi Kanununu Geçici 28 maddesi kapsamında değerlendirilerek KDV Kanununun Geçici 10 Maddesi uyarınca vergiden istisna olarak işlem yapıldığı ancak sözkonusu taşınmaz satışının Hesap uzmanı Alaattin Tabur tarafından incelenmesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporu ile satış işleminin istisna kapsamında olmadığına tespit edildiği satıcı firmanın da sözkonusu rapor ve tarhiyat öncesi uzlaşma raporuna istinaden tarh edilen vergi ve kesilen cezaları ödeyerek Katma Değer Vergisini tarafınıza fatura ettiği şirketinizce ödenen bu verginin indirilmesi konusunda tereddüde düşüldüğü belirtilerek konu hakkında bilgi verilmesi istenilmektedir.

*İndirim hakkının kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılının aşılması olması şart koşulmuş olmakla birlikte, Katma Değer Vergisinin temelini indirim mekanizması oluşturmaktadır. İndirim mekanizması sayesinde yüklenilen vergilerin mükellefin üzerinde yük olarak kalması engellenmektedir. **Yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde yük olarak kalmaması Katma Değer Vergisinin temel prensibi olduğundan** mükellefi rucu yoluyla aktarılan verginin mükellef açısından yüklenilen vergi olarak kabul edilerek, adına tarhiyat yapılan mükellef tarafından tarh edilen verginin vergi dairesine ödenerek rucu edilmesi ve rucu edilen mükellef tarafından da ilgili firmaya ödendiğini mevsiki şartıyla ödemenin yapıldığı dönem hesaplarıyla bağlantı kurularak genel hükümler çerçevesinde indirilmesi mümkündür.*

Bu nedenle, Ltd Şti. adına rapor uyarınca tarh edilen verginin Vergi Dairesine yatırıldığı ve bu verginin de Şirketiniz tarafından ilgili firmaya ödendiğini tevsiki şartıyla, rucu yoluyla ödenen sözkonusu verginin, ödemenin yapıldığı dönem hesaplarıyla bağlantı kurularak aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması uygundur."

2.1.3.4. İhraç Kaydıyla Mal Teslim Edenlerin Kur Farkına İlişkin KDV yi İndirmesi :

Bu konuda 11 inci maddedeki 6.11. nolu bölüme bakınız.

2.1.3.5. İndirim Açısından Hakediş Belgeleri :

Maliye idaresi önceleri, taahhüt işlerinde müteahhitler tarafından düzenlenen hakediş belgelerini fatura benzeri belge sayarak, bunlara dayalı KDV indirimi yapılmasına müsaade ediyordu.

Daha sonra İdare görüş değiştirerek 34 nolu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalarda bulunmuştur :

"Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerektiği, 53. maddesinde ise "fatura ve benzeri vesika" deyiminin Vergi Usul kanununda düzenlenen belgeleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından hakediş belgesi düzenlenen işlerde katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren ayrıca fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir.

2.1.3.6. Belgenin Başka Biri Adına Düzenlenmiş Olması :

Prensip olarak bir belgenin KDV indirimine dayanak teşkil edebilmesi için, belgenin indirimi yapacak olan firma adına düzenlenmiş olması gerekir.

Ancak uygulamada şöyle özel hallerle karşılaşılabilir.

+

- Bir KDV mükellefi yeni bir işyeri kiraladığında yahut satın aldığına, o yere bağlı olan elektrik, su, telefon, doğalgaz gibi kamu kuruluşlarınca verilen hizmetlere ilişkin faturalar, eski sahip veya kiracılar adına düzenlenmiş olarak gelmeye devam etmektedir. Faturaların yeni sahip veya kiracı adına gelmesi için telefon devri veya idare ile sözleşme yapılması gerekmekte ve bu formaliteler çeşitli nedenlerle ve bilhassa bürokrasi yoğunluğu yüzünden ihmal edilmektedir.

Bir muktezada, bu şekilde eski sahip veya kiracı adına düzenlenmiş olan faturaların KDV indirimine dayanak teşkil edemeyeceği belirtilmiş ise de biz bu görüşü aşırı şekilci ve müsamahasız olarak telakki ediyor ve katılmıyoruz. Ancak bu konuda çıkabilecek sorunların önlenmesi bakımından, gerekli sözleşme ve devir işlemleri yapılarak faturaların doğru ünvan adına gelmesinin sağlanması yararlı olur.

- Firma personeli tarafından yapılan bazı giderler işletme gideri olarak dikkate alınabilmektedir.

Mesela, personel aniden hastalanıp muayene olmak ve ilaç almak zorunda kalırsa, buna ilişkin belgeleri kendi adına alıp, çalıştığı firmaya teslim etmekte, cebinden yaptığı ödemeyi firmadan tahsil etmektedir.

Söz konusu belgeler o personel adına düzenlendiğine, içerik olarak firma gideri olabileceğine (GVK 40/2) ve personel o firmanın bordrosunda veya yönetim kurulunda olduğuna göre, sırf belgede firma adı yer almıyor diye KDV indirimini reddetmek, hiç de insaflı bir tutum değildir. (1 inci maddedeki 6.10.12 nolu bölümde yer alan Danıştay kararı bu görüşümüzü desteklemektedir.)

- Benzer bir durum iş seyahatlerinde, yolculuk biletinin, otel yahut lokanta belgesinin isimsiz olması yahut personelin adını taşıması hallerinde de görülmekte olup bu örnekleri çoğaltmak mümkündür.
- İstanbul Defterdarlığı'nca bir okul idaresine verilen 15.10.1999 tarih ve 4286 sayılı Muktezada şöyle denilmiştir :

"..... Eski kiracı adına gelen su faturası kurumlar vergisi matrahının tespitinde kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmesi ve kayıtlara intikal ettirilmesi kaydıyla bu giderlere ait katma değer vergisinin yukarıda açıklandığı şekilde indirim konusu yapılması mümkün olacaktır."

Dikkat edilirse bu Muktezada eski kiracı adına gelen su faturasının kanunen kabul edilen gider olup olamayacağı belirtilmemiş dolayısıyla KDV indiriminin mümkün olup olmadığı şarta bağlı kılınmıştır. Su tesisatı bu okul işletmesinin faaliyet gösterdiği binaya bağlı olduğuna göre, bu faturanın gider yazılmasına ve KDV indirimine engel bulunmaması gerekir. Faturanın eski kiracı adına düzenlenmiş olması sadece bir formalite eksikliğini ifade etmektedir ve bize göre esasa müessir bir durum değildir.

- 13.09.2001 tarih ve 4413 no.lu İstanbul Defterdarlığı Muktezasında, mükellefin bulunduğu adreste kullanılmakta olan elektrik, su ve telefona ait faturaların bu adreste faaliyet gösteren firma adına düzenlenmemiş olması halinde söz konusu faturaların bu firma kayıtlarında yer alamayacağı, dolayısıyla KDV indirimine imkân bulunmadığı belirtilmiştir.
- Buna mukabil Maliye Bakanlığı'nca 07.12.2004 tarih ve 58214 sayılı muktezada, işyerinde kullanılan ancak başkası adına kayıtlı olan su, elektrik, telefon fatura bedellerinin faaliyette bulunan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığıının kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. (Yaklaşım Dergisi Mayıs 2005 sayısı) Bu muktezaya katılıyoruz. Muktezanın özelliklerinden biri de KDV indiriminin kabul edilmiş olması ile, dolaylı olarak başkası adına belgelenmiş fakat işyerine bağlı elektrik, su, telefon, gaz ve benzeri unsurlara ilişkin KDV hariç fatura bedellerinin gider veya maliyet olarak dikkate alınabileceği ortaya çıkmaktadır. Çünkü Bakanlık bunları kanunen kabul edilmeyen gider saysa idi KDV Kanunu'nun 30 ncu maddesi uyarınca KDV indirimine izin vermezdi.
- 24.07.2001 tarih ve 3509 sayılı İstanbul Defterdarlığı Muktezasında cep telefonu masrafının gider kaydedilebilmesi ve KDV indirimi yapılabilmesi için, bu cep telefonunun firma adına kayıtlı olması gerektiği belirtilmiştir. Cep telefonları taşınabilir niteliği ve belli bir mekana bağımlı olmayışı nedeniyle gider kaydı ve KDV indirimi bakımından mükellef adına kayıtlı

+

olması gerekmektedir.

2.2. KDV nin Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmesi Esası ve KDV nin Ayrıca Gösterilmeyeceği Haller :

22 no.lu KDV Genel Tebliğinin II – B bölümünde, KDV nin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi zorunlu olan haller şöyle düzenlenmiştir.

"B – Verginin Ayrıca Gösterilmesi:

1. Toptan satış yapan mükellefler; bu satışlarına ilişkin olarak düzenleyecekleri fatura ve benzeri belgelerde katma değer vergisini ayrıca göstermeye mecburdurlar.

Toptan satışları yanında perakende satışları da bulunan mükellefler, toptan satışlarında vergiyi ayrıca gösterecek perakende satışlarında ise bu tebliğ ile belirlenen esaslara göre işlem yapacaklardır.

2. İmalat işi ile uğraşanlar da toptan satışlarında genel esaslara göre vergiyi ayrıca gösterecek, perakende satışlarında ise bu tebliğ esaslarına göre işlem yapacaktır.

3. Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlarda; 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu Kapsamında mal ve hizmet satın alan kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerde ve inşaat taahhüt işlerinde düzenlenecek fatura ve benzeri vesikalarda katma değer vergisi ayrıca gösterilecektir.

4. Özel fatura ile yapılan satışlar: 5, 6 ve 20 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile esasları belirlenen Türkiye'de ikamet etmeyen yolcular ile diplomatik istisnadan yararlanan kişi ve kuruluşlar adına düzenlenecek "özel fatura"larda iade konusu yapılacak olan katma değer vergisi ayrıca gösterilecektir."

KDV indirimi yapılabilmesi için, KDV tutarının fatura ve benzeri belgelerde (ve gümrük makbuzunda) ayrıca gösterilmesi esastır. KDV nin ayrıca gösterilmesinin ne şekilde yapılacağı konusunda açıklık yoktur. Yaygın gösteriliş şekli şöyledir.

"x malı (veya hizmeti)	100.000 YTL
KDV (%18)	18.000 YTL
	<hr/>
	118.000 YTL

Kanun metninden anladığımız kadarıyla faturanın şu şekilde düzenlendiği hallerde de, KDV nin ayrıca gösterilmesi gereği yerine getirilmiş olur.

"x malı (veya hizmeti)	118.000 YTL
------------------------	-------------

Bedele 18.000 YTL tutarındaki KDV dahildir."

Ancak fatura;

"x malı (veya hizmeti)	118.000 YTL
------------------------	-------------

KDV dahildir."

şeklinde kesildiğinde, KDV fatura üzerinde ayrıca gösterilmemiş olur. Şayet fatura ve benzeri belgenin bu şekilde kesilebileceğine ve böyle bir belgeye dayanılarak (iç yüzde hesabı ile KDV tutarı bulunmak suretiyle) KDV indirimi yapılabileceğine açıkça izin verilmemişse KDV indirimi yapılamaz. (Bu konuda, aşağıdaki 2.4. nolu bölümde yer alan açıklamalarımıza bakınız).

Bir defada satılan mal adedinin çokluğu nedeniyle bu mallar bir adet faturaya sığmazsa, ilk faturada ve izleyen faturalarda "NAKLİ YEKUN" belirtilmek suretiyle, birden fazla fatura formu tek parti satış için kullanılabilir. Bu durumda o partiye ait toplamı hesaplanan KDV son fatura formunda gösterilebilir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 2.11.1998 tarih ve 5733 sayılı sayılı muktezası)

Aşağıdaki bölümde, hangi hallerde KDV nin ayrıca gösterilmemiş olmasına rağmen iç yüzde hesabıyla KDV indirimi yapılabileceği açıklanmıştır.

+

Faturada ayrıca gösterilmediği gerekçesiyle indirilemeyen KDV'nin nasıl kayda alınacağı yolundaki soruya, bu KDV'nin gider veya maliyet olarak da dikkate alınamayacağı (kanunen kabul edilmeyen gider olduğu) şeklinde cevap içeren İstanbul Defterdarlığı muktezasına katılmıyoruz (25.1.2000 tarih ve 627 sayılı muktezası). Bu konuda 58'inci maddeye bakınız.

KDV nin ayrıca gösterilmeyeceği yani mal veya hizmet bedelinin KDV dahil bedeli üzerinden gösterilmesi gereken hal perakende satıştır. 22 no.lu KDV Genel Tebliğine göre perakende satışın maksat malın alıcı tarafından aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arz edilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmamasıdır. Nihai tüketicilere yapılan tüm satışlar bu tanımlamaya uymaktadır. Firmalarca yapılan mal ve hizmet alımları bu tanıma uyduğu yani mal ve hizmet maliyetine direkt olarak girmeyen genel gider niteliğindeki bir mal veya hizmet olduğu takdirde, bunlar da perakende satış tanımına uyar ve satış belgesi KDV dahil olarak düzenlenebilir. Bu şekilde KDV dahil bedel gösterilerek yapılan satışlarda, satış KDV ye tabi ise, KDV tutarı belirtilmeksizin "*KDV DAHİLDİR*" ibaresinin yazılması gerekir. KDV istisnasına konu olan satışlarda "*KDV Kanununun maddesi uyarınca KDV den müstesnadır*" şeklinde açıklama konulmasında yarar vardır.

2.3. İndirim Bakımından KDV nin Belge Üzerinde Ayrıca Gösterilmesine Gerek Bulunmayan Haller :

- Fiyatın tarife ile belirlendiği hallerde mal ve hizmet faturaları, perakende aşamaya kadar KDV si ayrıca gösterilerek kesilir. Tarifeye tabi teslim hizmetler perakendeciler tarafından belgeye bağlanırken bedel KDV dahil şekilde gösterilebilir. (Hangi teslim ve hizmetlerin tarifeye tabi olduğu konusunda, 20 nci maddedeki 4.1. nolu bölüme bakınız.)
- Mesela akaryakıtlar, fiyatı tarife ile tesbit edilen mal olarak kabul edilmektedir. Bu mal rafineri tarafından toptancı kuruluşlara ve toptancılar tarafından benzin istasyonlarına satılırken, faturada KDV nin ayrıca gösterilmesi zorunludur. Fakat benzin istasyonları perakende akaryakıt satışı yaparken alıcının firma olup olmadığına bakmaksızın KDV dahil fiyat üzerinden belge düzenleyebilirler. Akaryakıtı perakende şekilde satın alan firmalar, KDV li tutarı 118 e bölüp 18 ile çarpmak suretiyle (iç yüzde hesabıyla) bulacakları KDV yi indirebilirler.
- Bedelin biletle tahsil edildiği haller bakımından da durum aynıdır. (Bedelin biletle tahsil edildiği haller 20 nci maddedeki 4.2. nolu bölümde açıklanmıştır.)

Mesela otobüs işletmecisi, tarifeli yurt içi sefer düzenleyen yazıhane sahibi ile sefer başına belli bir bedel alınması konusunda anlaşmış ise, sefer faturasını KDV sini ayrıca göstererek kesecektir. Yazıhane sahibi ise yolculara verdiği biletler üzerinde KDV dahil tutarı gösterecektir. Şayet bilet alıcısı KDV mükellefi ise, bu bilete dayalı olarak iç yüzde hesabı ile KDV indirimi yapılabilir.

- 23 üncü maddedeki (a), (b) ve (c) bendlerinde belirtilen işlemlerle, bu maddedeki yetkiye dayanılarak Bakanlıkça özel matrah şekline tabi tutulan tekel maddeleri, gazete dergi ve periyodik yayınlarda, nihai alıcı durumundaki firmalar, KDV tutarını iç yüzde hesabı ile bulup indirebilirler.
- Perakende satış vesikalarına dayalı KDV indirimlerinin de, belgede KDV nin ayrıca gösterilmiş olmasına gerek olmaksızın yapılabileceği görüşündeyiz. Zaten 22. No.lu KDV Genel Tebliği'nin II nci bölümünde, PERAKENDE teslim ve hizmetlerde fatura ve benzeri belgelerin KDV dahil olarak düzenleneceği hükmü bağlanmıştır. (Bu konudaki görüşlerimiz aşağıdaki 2.5 nolu bölümde açıklanmıştır.)

2.4. KDV nin Belge Üzerinde Ayrıca Gösterilmediği Hallerde KDV İndirimi :

KDV nin mutlaka ayrıca ve meblağ olarak belge üzerinde gösterilmesi gerektiği halde, satıcı bu mecburiyete uymayarak belgeyi KDV dahil şekilde düzenlemişse böyle bir belgeye dayanılarak KDV indirimi yapılması İdare tarafından reddedilmektedir. Bu nedenle mükellefler, belge alırken KDV sinin ayrıca gösterilmiş olmasına özen göstermek durumundadırlar. Mecburiyete rağmen KDV nin ayrıca gösterilmediği hallerde, belge aslı satıcıya gösterilip "*..... TL KDV dahildir*" şeklinde not koydurulmalı, yahut belge yeniletilmelidir.

+

Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 12.2.1993 tarih ve E:1992/3041; K:1993/510 sayılı kararında, KDV dahil şekilde düzenlenen fatura üzerine, iç yüzde hesabıyla bulunan KDV tutarının yazılmış ve bu KDV nin taraflarca yasal defterlerine intikal ettirilmiş olması karşısında, sırf faturanın düzenlenmesi esnasında faturayı düzenleyen tarafından KDV nin ayrıca gösterilmediği gerekçesiyle indirim reddine gidilemeyeceği belirtilmiştir. Danıştay 11 nci Dairesi'nin de aynı anlayışla verilmiş kararları mevcuttur.

Belgenin 34 üncü madde uyarınca KDV dahil olarak düzenlenmesine izin verilen hallerde, belge üzerinde "%..... KDV Dahildir" şeklinde, oran belirtilmek suretiyle not konulması mecburidir. (25 nolu Tebliğin B Bölümü) Bu notlara göre içyüzde hesabı yoluyla KDV ye tekabül eden kısım bulunur ve indirilir.

2.5. Perakende Satış Vesikaları İle Belgelenebilen Giderler ve Bu Vesikalara Dayalı KDV İndirimi :

P.S.V. ile Belgelenebilen Giderler :

Bilindiği gibi eskiden, işle ilgili olarak yapılan harcamaların VUK nun 233 üncü maddesinde sayılan perakende satış vesikaları (yani, perakende satış fişleri, yazarkasa fişleri, giriş ve yolcu taşıma biletleri) ile belgelenmesi mümkün değildi.

Maliye Bakanlığı, yayınladığı 204 no.lu VUK Genel Tebliği ile mükelleflerin işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, benzin, büro ve temizlik maddeleri gibi) tutarı kanunî haddi (VUK 232 -2005 için KDV hariç 480 YTL) aşmayan mal ve hizmetler için düzenlenen perakende satış fişi veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edileceğini hükme bağlamış bulunmaktadır.

Bu yenilik, firmaların bazı müteferrik ihtiyaçlarını perakende satış yapan yerlerden temin ederlerken, fatura almakta karşılaştıkları güçlükleri bertaraf etmek maksadıyla getirilmiştir.

Konu ile ilgili olarak şu hususlar göz önünde tutulmalıdır :

- Bu hüküm, talep halinde satıcının fatura verme mecburiyetini ortadan kaldırmış değildir.
- Yukarıda tarif edilen masrafların, PSV ile belgelenmesi mecburi hale gelmiş değildir. Bunların fatura ile de belgelenebileceği tabiidir.
- PSV ile belgelenebilecek giderlerin, genel gider niteliğinde olan harcamalarla sınırlı olduğu anlaşılmaktadır ve uygulama da bu yöndedir. Örnek vermek gerekirse;
 - İşyerinde personele yemek vermek veya ikram amacıyla satın alınan yiyecek ve içecekler,
 - KDV hariç bedeli 2005 için 480 YTL'yi aşmayan küçük demirbaşlar,
 - Seyahate gönderilen personel tarafından yapılan işle ve bu seyahatle ilgili yemek, fotokopi çekimi ve sair müteferrik masraflar,
 - Temizlik, bakım, onarım ile ilgili müteferrik mal hizmet alımları
 - Büro personeli için yapılan ilaç ve tedavi giderleri,
 - İşte kullanılan binek araçlarının giderleri (Yakıt, tamir-bakım),
 - Kırtasiye ve sair büro masrafları,
 - Çiçek, ampul, pil, LPG, her türlü temizlik madde ve malzemeleri

VE BENZERİ GENEL GİDERLER, PSV ile belgelenebilir.

+

- Kullanım ömrü bir yıldan fazla olan ve KDV hariç tutarı 2005 için 480 YTL'yi aşan AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER FATURA İLE BELGELENİR.
- SATILMAK AMACIYLA YAPILAN MAL ALIMLARI DA FATURA İLE BELGELENMELİDİR.
- Keza, Tebliğde açık bir belirleme bulunmamakla beraber genel anlayış ve uygulama, VUK nun değerlendirme hükümlerine göre MALİYET UNSURU olan tüm harcamaların fatura ile belgelenmesi gerektiği yönündedir.

Örnek vermek gerekirse;

- Nakliye işi yapan firmanın nakil araçlarına yönelik yakıt, yedek parça, tamir-bakım giderleri,
- Fabrika, imalathane gibi yerlere yönelik bilmum mal ve hizmet alımları,
- İmalat işinde çalışan işçilere yönelik olan iş elbisesi, yemekli malzeme, ilaç, ayın şeklindeki ücret unsurları,

ve benzeri mahiyetteki giderlerin 2005 için 480 YTL'yi geçmese dahî fatura ile belgelenmesi mecburiyetinin devam ettiği anlaşılmaktadır.

- Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı ve çiftçilerin durumu müphemdir. Çünkü 204 nolu Tebliğin lafzı, PSV ile belgeleme imkanının ticari faaliyetlerle sınırlı olduğu yönündedir ve yorumla genişletilmeye müsait görünmemektedir. Fakat mantıken serbest meslek erbabının ve çiftçilerin de bu imkandan yararlandırılması gerektiği ileri sürülebilir.
- PSV deki açıklama noksanlıklarının giderilmesi, mahsuba bağlama ve dosyalamada kolaylık sağlanması bakımından bunların bir masraf beyan formu üzerinde KDV leri ayrıca belirtilerek listelenmesi, fiş ve vesikaların bu formun arka yüzüne, bu yeterli olmazsa bir alonj üzerine yapıştırılması yahut mahsup fişine eklenmesi tavsiyeye şayandır. Bu gibi masraf listelerinde yer alan gider toplamalarının müteferrik giderler hesabına ve KDV toplamının da indirilecek KDV hesabına borç kaydedilmesi, uygulamada kabul gören pratik bir yöntemdir.

PSV lere Dayalı KDV İndirimi :

1990/4 Sayılı KDV İç Genelgesinin konuya ilişkin bölümü şöyledir :

"..... gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi de, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."

Bu husus daha sonra, 206 sayılı VUK Genel Tebliği ile de tasrih edilmiştir.

KDV indirimi konusunda şu hususlar göz önünde tutulmalıdır :

- Perakende satışlarda, belge üzerinde KDV nin ayrıca gösterilmesi mecburiyeti yoktur. Bir satışın perakende satış sayılabilmesi için; malın alıcı tarafından aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arzdedilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması gerekir. (22 Nolu KDV Genel Tebliği.)

Perakende satış tarifi böyle olunca, firmaların PSV ile gider kaydına konu edebilecekleri alımları da bu tarif kapsamına girmektedir. Buradan çıkan sonuç, gider kaydına mesnet olabilecek PSV de KDV ayrıca gösterilmemiş olsa dahi iç yüzde hesabı ile bulunup indirilmesinin mümkün olduğu şeklindedir. Ne varki bunun böyle olduğu konusunda açık bir belirleme bulunmadığı gibi giderlerin PSV ile belgelenmesinin imkansız olduğu dönemlerde yayınlanmış ve yürürlükten kaldırılmamış olan bazı Tebliğlerde aksi yönde hükümler bulunmaktadır (24 Nolu Tebliğin 4. bölümü).

Bilindiği üzere yazarkasa fişlerinde rümuş şeklinde de olsa satılan malın cinsi veya yapılan işin mahiyeti ile KDV tutarı görülebilmektedir. Perakende satış fişlerinde ise bu bilgilerin belirtilmesi ve KDV nin ayrıca gösterilmesi mecburiyeti yoktur. Gerek gider kaydında sorun çıkmaması, gerekse KDV indirim hakkının kullanılabilmesi bakımından PSV ye, alınan mal cinsinin yahut yaptırılan işin mahiyetinin yazdırılmasında ve KDV tutarının ayrıca belirtiltilmesinde yarar vardır.

+

- BASİT USULE TABİ mükelleflerin mal teslimleri ve hizmet teslimleri ve hizmet ifaları, 01.07.2003 den itibaren KDV den müstesna olduğu için, basit usule tabi mükelleflerce verilen perakende satış fişlerine (mesela TAKSİ fişlerine) istinaden KDV indirimi yapılamaz.
- KDV sinin ayrıca gösterilmesine gerek bulunmayan (akaryakıt gibi) mallarda (Md.34) KDV tutarı iç yüzde hesabıyla bulunup indirilir.
- İndirimin mümkün olduğu hallerde KDV nin indirilmesi esas olup, indirimden feragat edilerek indirimi mümkün olan KDV nin gider yazılması yasaklanmıştır. (KDV Kanunu Md.58) Kaldı ki, indirilmesi mümkün olan KDV nin gider yazılması, mükellefi mali ziyana uğratan bir kayıt tarzıdır. Bu nedenle, gerek harcama belgelerinin düzenlenmesi gerekse bunların mahsup fişine bağlanması esnasında KDV indirimi konusu gözardı edilmemelidir.

2.6. İthal Olunan Mal ve Hizmetler Nedeniyle Ödenen KDV nin İndirilmesi :

Mal ithalinde ödenen KDV gümrük makbuzuna dayanılarak ve makbuzun yasal defterlere kaydedildiği ayda indirilir. (İthalatın 16.01.1999 da tamamlandığı, fakat işlemlerin gecikmesi dolayısıyla KDV nin dayanağı olan mahsup alıncısının 04.02.1999 tarihini taşıdığı bir olayda İstanbul Defterdarlığı, KDV nin en erken Şubat ayı itibarıyla indirilebileceğini belirten 05.05.1999 tarih ve 2444 sayılı Mukteza'yı vermiştir.)

Hizmet ithalinde ise KDV gümrük idaresine değil, sorumlu sıfatıyla (Md.9) ve 2 nolu KDV beyannamesi verilmek suretiyle Vergi Dairesine ödenmektedir. Sorumlu sıfatıyla ödenen KDV nin, beyan ve ödemenin yapıldığı (müteakip) ayda değil, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu ve KDV sorumlusu tarafından sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV nin tahakkuk ettirildiği ayda indirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Buna göre sorumlu sıfatı ile ödenecek verginin tahakkukuna ilişkin yevmiye maddesi şu şekilde yapılmalıdır :

191	İNDİRİLECEK KDV	xxxx
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR -Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV	xxxx

2.7. İthalde Teminata Bağlanan KDV nin İndirim Açısından Durumu :

KDV Kanunu'nun 49 uncu maddesi uyarınca ithalde alınacak KDV nin nakden tahsil edilmeyip teminata bağlandığı hallerde, ödenmeyip teminata bağlanan KDV indirilemez. Zira 29/1-b hükmüne göre, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla "ödenen" KDV nin indirilmesi mümkündür. Zaten KDV nin teminata bağlanmasının amacı, mükellefin KDV yüklenmesini ve bu nedenle finansman sıkıntısına düşmesini önlemektir. (Buna rağmen 1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde teminata bağlama işlemlerinin nazım hesaplarda değil genel muhasebe içinde takibi öngörülmüştür.) Halbuki teminatlama işlemi ancak nazım hesaplarda gösterilebilecek bir işlem türüdür.

Keza teminatın nakit olması da KDV indirimi için yeterli değildir. (Yukarıdaki 2.1.2. nolu bölüme bakınız)

Fakat herhangi bir nedenle KDV için alınan teminat mektubu paraya çevrildiğinde ithal KDV si ödenmiş olur ve paraya çevrilme işleminin yapıldığı ayda indirilebilmesi gerekir.

2.8. Sahte veya Yanıltıcı Belgelere Dayalı İndirim :

İndirim, sahte (naylon) veya üzerinde gerçek dışı bilgiler bulunan (muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı) fatura ve benzeri belgelere dayanıyorsa ve bu durum tesbit edilirse indirimin derhal reddedileceği açıktır.

Bazı mükellefler ödeyecekleri KDV yi (beraberinde gelir veya kurumlar vergisini) azaltmak için gerçek dışı bilgiler taşıyan belgeleri temin edip kayıtlarına geçirmektedirler. Böyle bir şeye tevessül edenlerin vergi yargısı tarafından da himaye edilmeyeceği kuşkusuzdur.

+

Nitekim, Danıştay 9. Dairesi bir Kararında, davaya konu faturanın sahte olarak bastırıldığının tespit edilmiş olduğuna dayanarak bu faturaya istinat eden KDV indirimini reddeden Vergi Mahkemesi kararını onamıştır. Bu davada mükellef söz konusu faturada yazılı alımların gerçek olduğunu ileri sürmüş ise de bu husus dikkate alınmamıştır.

Danıştay 7. Dairesinin 25.6.2001 tarih ve E:2000/8526-K:2001/2356 sayılı kararında ise (Mhz.Yaklaşım Dergisi Kasım 2001 sayısı) yapılan araştırmalarda faturayı kesenin bu malı teslim etmiş olamayacağına dair emareler görülmesi davacı kuruma kesilen faturaların boş olarak kaybedilmesi nedeniyle satıcı tarafından incelemeye ibraz edilememesi ödemelerin tamamının kasadan nakden yapılmış olması karşısında bu faturaların gerçek bir mal alımına dayanmaksızın kesilmiş faturalar olduğu sonucuna varmış ve söz konusu faturalara dayanan KDV indiriminin reddedilmesi haklı bulunmuştur.

Yargıdaki genel tutum faturadaki işlemin gerçek olmadığı, faturadaki bilgilerin doğru olmadığı yönünde yeterli kanıt bulunmadığı sürece KDV indiriminin reddedilemeyeceği yönündedir.

Bazen alıcılar hiçbir suçu olmaksızın sahte belgeye dayalı gider kaydı ve KDV indirimi yapmakla itham edilebilmektedir. Zira aldıkları mal veya hizmet karşılığında kendilerine sahte belge verilmiştir. Alıcı, bu faturanın sağlıklı olduğunu zannetmektedir. Böyle bir duruma düşürülen alıcının kendini kurtarabilmesi güçtür. Bu bakımdan, fatura ve benzeri belge alınırken çok dikkatli olunmalıdır.

2.9. İndirim Yapılabilmesi İçin, İndirime Dayanak Teşkil Eden Belgelerin Yasal Defterlere İşlenmiş Olması Şarttır :

Uygulamada KDV mükelleflerinin **yasal defterleri işlemekte geciktikleri** ve :

- Elle defter tutanların KDV beyannamelerini belgelere göre haricen tespit ettikleri rakamlara,
- Bilgisayarla defter tutanların ise hafızada biriken bilgilere dayanarak

yasal defter kaydı olmaksızın KDV beyannamesi düzenledikleri görülebilmektedir.

Yasal defterlere kayıt yapmakta gecikmesi, usulsüzlük cezasıyla geçiştirilebilmektedir. (VUK Md. 352/1-6) Ancak söz konusu gecikme, **KDV indirimlerinin reddi** gibi çok **VAHİM** bir sonuç doğurabileceği cihetle, **KDV açısından çok riskli bir tutum teşkil etmektedir.**

Maliye Bakanlığı, belli bir aya ait yasal defter kayıtları yapılmaksızın KDV beyannamesi verilir ve bu durum tespit edilirse, o beyannamedeki indirimin reddedileceği yolundaki görüş ve uygulamasını ötedenberi sürdürmektedir. (**1991/9 sayılı KDV İç Genelgesi**)

Danıştay ise, yasal defter kaydı olmaksızın KDV indirildiği gerekçesi ile tarhiyata uğrayan ve bu tarhiyata karşı dava açan mükellefler hakkında :

- Bazan tarhiyatı ve cezayı tümüyle kaldıran,
- Bazan da ceza ve gecikme zammı uygulanmasını öngören

kararlar vermektedir.

KANUN HÜKMÜ VE İDARENİN GÖRÜŞÜ :

KDVK'nun 34'üncü maddesinde;

*"Yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi,
..... bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir. "*

hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü gibi indirim hakkı, bu indirime dayanak teşkil eden belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemde doğmaktadır. KDV beyannamesinin verildiği tarihte, beyannamenin ilgili olduğu aya ait indirime konu belgeler yasal deftere işlenmiş olmalıdır.

+

Yukarıda açıklandığı gibi Maliye İdaresi, yasal defter kaydı olmaksızın KDV beyannamesi verildiğinin tespiti halinde, indirim reddi suretiyle ek KDV, ceza ve gecikme faizi istemektedir.

DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ :

Danıştay aşağıdaki kararlarında, kayıta gecikmenin sadece bir usul meselesi olduğu, bu gecikmenin KDV indirim hakkını etkilememesi gerektiği (KDV aslı, ceza ve gecikme zammı istenemeyeceği) görüşünü benimsemiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin ; 09.04.1996 tarih ve E: 1995/3332 K: 1996/1270 sayılı kararı
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 11.02.1993 tarih ve E: 1992/3007 K: 1993/507 sayılı kararı
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 21.04.1993 tarih ve E: 1992/4186 K: 1993/1825 sayılı kararı
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 09.05.1994 tarih ve E: 1993/2348 K: 1994/2262 sayılı kararı
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 13.12.1994 tarih ve E: 1994/4477 K: 1994/4974 sayılı kararı
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 10.10.1995 tarih ve E: 1994/5809 K: 1995/2436 sayılı kararı
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 07.12.1995 tarih ve E: 1995/1435 K: 1995/3312 sayılı kararı
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 06.02.2002 tarih ve E: 2000/4575 K: 2002/368 sayılı kararı
Danıştay 11. Dairesi'nin ; 18.05.1995 tarih ve E: 1995/545 K: 1995/1523 sayılı kararı
Danıştay 11. Dairesi'nin ; 07.04.1997 tarih ve E: 1996/2486 K: 1997/1212 sayılı kararı

Buna mukabil yine aşağıda belirtilen Danıştay kararlarında yasal defterlere kayıt yapılmasının KDV indirim hakkı kullanılması için aslı şartlardan biri olduğu, şayet mükellef yasal süresini geçirdikten sonra yasal defter kaydını yapmışsa KDV indirim hakkının kaydın yapıldığı ay itibarıyla doğacağı, bu durumda vergi aslının aranmaması, ceza kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerektiği belirtilmektedir:

Danıştay 7. Dairesi'nin ; 09.11.1988 tarih ve E: 1987/2441 K: 1988/2506 sayılı kararı
Danıştay 7. Dairesi'nin ; 13.12.1988 tarih ve E: 1987/4642 K: 1988/2827 sayılı kararı
Danıştay 7. Dairesi'nin ; 16.11.1990 tarih ve E: 1987/4184 K: 1990/3566 sayılı kararı
Danıştay 7. Dairesi'nin ; 07.10.1992 tarih ve E: 1989/1196 K: 1992/5316 sayılı kararı
Danıştay 9. Dairesi'nin ; 10.02.1993 tarih ve E: 1992/5763 K: 1993/485 sayılı kararı
Danıştay 11. Dairesi'nin ; 19.04.1995 tarih ve E: 1995/1369 K: 1995/1187 sayılı kararı
Danıştay 11. Dairesi'nin ; 13.09.2000 tarih ve E: 1999/4181 K: 2000/3235 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 28.04.1995 tarih ve E:1994/282 K: 1995/151 sayılı kararı (Bu karar Maliye Postası Dergisi'nin 1 Eylül 1996 sayısında yayınlanmıştır).

Görüldüğü üzere bir içtihadı birleştirme kararı çıkıncaya kadar, Danıştay'ın hangi yönde karar vereceğini kestirmek mümkün bulunmamakta ve bu sebeptendir ki çok ağır vergisel sorunlarla karşılaşmak istemiyen mükelleflerin yasal defterlerin süresi içinde işlenmediği yolunda bir tesbite meydan vermemeleri gerekmektedir.

Yasal defterlerin işlenmemiş olduğunun tesbiti işleminin defter sahifelerinin boş olduğu görülerek boş sahifeler mühürlenmek suretiyle yapılması gerekmekte olup, defterlerin işlenmek üzere muhasebecide bulunduğu yolundaki ifadeye dayanılarak, defterlere zamanında yazılmadığı hususunun tesbit edilmiş sayılamayacağı yolunda bir mukteza mevcuttur. (İstanbul Defterdarlığı 27.8.2001 tarih ve 4114 sayılı muktezası)

KAYIT SÜRESİ :

Belgelerin yasal defterlere kayıt sürelerini düzenleyen VUK'nun 219/b maddesinde;

- "a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.*
- b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerinin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak, bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez. "*

hükmü yer almaktadır. Buna göre;

+

- Yasal deftere kayıt işleminin 10 günde yapılması esastır.
- Muhasebe fişleri aracılığıyla kayıt tutan mükellefler bakımından, muhasebe fişinin tanzimi ve bu fişlerin yetkililerce imzalanması yasal defterlere kayıt yerine geçer. Ancak bu fişlerin muamele tarihinden itibaren 45 gün içinde yasal defterlere işlenmesi zorunludur.

Bizim anlayışımıza göre ;

- Şayet kayıt, diğer kişi, firma veya kuruluşlarca tanzim edilmiş olan belgelere dayanmakta ise, bu belgelerin (mesela alış faturalarının) kaydı yapacak olan firmanın eline geçtiği tarih,
- Kaydı gereken işlem, firma tarafından bizzat yapılmışsa (mesela fatura kesilmişse), işlemin yapıldığı tarih

10 ve 45 günlük sürelerin başladığı tarih olarak kabul edilmelidir. Süre başlangıcı konusunda yasal açıklık bulunmamakla beraber, sürenin “tebellüğ” den itibaren başlaması genel hukuk mantığının gereğidir. Nitekim Halkalı Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 21.6.200 tarih ve 8333 sayılı muktezasında, vesikaların mükelleflere iradeleri dışındaki sebeplerle işletmeye geç intikal etmesi halinde, bu durumun tevsik edilmesi şartıyla mücbir sebep hükümleri kapsamında söz konusu vesikaların süre bakımından tebellüğ tarihine itibar edilerek kayda alınabileceği belirtilmiştir.

Özetle belirtmek gerekirse, KDV beyannamesinin verildiği tarihte bu beyannameye ilişkin aya ait yasal defter kayıtlarının yapılmadığı tespit edildiği takdirde, usulsüzlük cezası yanında, çok daha büyük vergi, ceza ve gecikme faizleri ortaya çıkabileceği ve üstelik bunların yargı yoluyla ortadan kaldırılması mümkün olmayabileceği cihetle, mükelleflerin bu konuda çok titiz davranmaları gerekir.

Yasal defterlerin tasdiksiz veya geç tasdik ettirilmiş olması ise, tek başına KDV indirim hakkını ortadan kaldırmamalıdır. (Danıştay 11’nci Dairesinin 21.3.1995 tarih ve E:1995/602, K:1995/751 nolu kararı. Lebib Yalkın Ocak/2009 Sh:311) (Bu konuda, Sayın Mehmet TİMUR’un Yaklaşım Dergisinin, Ocak 1997 sayısında yayınlanan yazısına bakınız.)

Yasal defterlerin GEÇ işlenmesi konusunda 29 uncu maddedeki 3.9. nolu bölüme bakınız.

YASAL DEFTERLER YAZILMAMIŞ OLMAKLA BERABER YEVMIYE KAYITLARININ

BİLGİSAYARA İŞLENMİŞ OLMASI durumunun KDV indirimine dayanak teşkil edeceği yolunda Danıştay 9. Daire Kararları bulunmakla beraber, bilgisayara yapılan kaydın yasal deftere kayıt olarak kabul edilemeyeceği yönünde VDD Kurulu kararı mevcuttur. Bu kararların tarih ve numaraları şöyledir :

Danıştay 9 uncu Daire’sinin 14.6.2006 tarih ve E:2005/3210, K:2006/2465 sayılı kararı (Mehaz : Mali Pusula Dergisinin Ocak 2009 sayısı)

Danıştay 9 uncu Dairesi’nin 19.10.2006 tarih ve E:2006/3976, K:2006/4048 sayılı kararı (Mehaz : Diyalog Dergisi Ağustos 2009 sayısı)

Danıştay VDD Kurulu’nun 5.6.2007 tarih ve E:2007/12, K:2007/220) sayılı kararı (Mehaz : Mali Çözüm Dergisi Sayı : 92)

2.10. Belgelerin İndirim Yapıldıktan Sonra Yasal Defterlere İşlenmesi :

İndirim yapılabilmesi için indirimde dayanak teşkil eden belgelerin kanuni defterlere işlenmiş olmaları şarttır.

Bazı mükellefler, KDV indirimine konu edilecek tutarı, kayda geçmeksizin, biriktirdikleri belgeler üzerinden hesaplayıp beyannamelerini buna göre doldurmakta, bu belgelerin resmi defterlere kaydını ise aylar sonra, hatta yıl kapandıktan sonra yapmaktadırlar.

Bu tutum çok tehlikelidir. Zira defter kaydı olmaksızın KDV indirimi yapıldığı tesbit edildiği takdirde, bu indirimlerin tamamı reddedilmekte, mükelleften indirilen vergi tutarı ve buna tekabül eden ceza ile gecikme zammı talebinde bulunmaktadır. (Bu konuda 1991/9 nolu KDV İç Genelgesine bakınız.)

+

Deftere kayıt, netice itibarıyla bir usul olayıdır. İndirimin asıl dayanağı ise mükellefin fiilen satıcıya ödeyerek veya borçlanarak fatura ve benzeri belgeyi almak suretiyle KDV yüklenmiş olmasıdır. Hal böyle olunca deftere kayıt gibi usulî bir eksiklik yüzünden indirim reddine gidilmesi çok aşırı bir cezalandırmadır.

Ne var ki 29 uncu maddenin 2 nolu fıkrasında kanuni defterlere kayıt, indirim için asli şart olarak ileri sürülmüş bulunmaktadır.

Nitekim Danıştay'ın bazı kararlarında, kayıt işleminin geç yapılmasının yıl aşılıp aşılmamak kaydıyla indirim hakkını ortadan kaldırmayacağı, fakat indirim hakkının kayıttan önce kullanılmasının erken indirim anlamına gelmesi nedeniyle vergi ziyai doğmasına yol açacağı görüşü benimsenmiştir. (Danıştay 7. Dairesi'nin 16.11.1990 gün ve E.1987/4184, K.1990/3566 sayılı kararı)

Doğru bulmasak da KDV beyannamesine ilişkin tahakkuk fişinin düzenlediği tarih itibarıyla bu beyanda yer alan indirimin dayandığı belgelerin yasal defterlere işlenmiş olması yasa gereğidir. (Bu konuda VUK nun 219/b maddesinin de göz önünde tutulması gerektiği görüşündeyiz.)

2.11. Fatura ve Benzeri Belgenin Kaybolması Halinde KDV İndirimi :

Mal veya hizmet alımına ilişkin fatura veya benzeri belgenin postada yahut sair şekilde kaybedilmesi halinde, kaybolan belgenin bir örneğinin, belgeyi düzenleyen firmadan alınması ve bu örneğe kayıp nedeniyle verildiğine dair not koydurulup onaylatılması, söz konusu onaylı örneğe dayalı kayıt yaparak indirim uygulanması mümkündür. Ancak böyle bir uygulama, istismara (mükerrer kayıt yapılmasına) müsait bir ortam yaratacağı gerekçesiyle Maliye İdaresi veya İnceleme elemanlarınca kabule şayan bulunmayabilir. Bu nedenle kayıtların orijinal belgelere dayandırılması konusunda itina gösterilmelidir.

Sayın Abdullah TOLU'nun Yaklaşım Dergisi'nin Kasım/2010 sayısında yayımlanan yazısında, fatura kaybedilmesi olaylarında satıcının muhafaza ettiği fatura suretinden çekilmiş fotokopinin "*Zayı olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir.*" şeklinde şerh düşülmek suretiyle noter tarafından tasdik edilmesinin KDV indirimine dayanak teşkil edeceğine dair muktezalara yer verilmiştir.

2.12. Defter ve Belgelerin Zayii (İbraz Edilememesi) Halinde İndirim :

1991/4 sayılı KDV İç Genelgesinin tetkikiyle de görüleceği üzere Maliye İdaresi, hangi nedenle olursa olsun defter ve belge ibraz edemeyen mükelleflerin ilgili olduğu dönemlerdeki KDV indirimlerini tümüyle reddetmekte, bu dönemlere ilişkin olarak nakden yahut mahsuben yapılan KDV iadelerini yersiz yapılmış mahsup ve iade olarak değerlendirmektedir.

İndirimin yok sayılmasının doğal sonucu olarak, indirilen, mahsup ettirilen yahut nakden geri alınan KDV ler cezalı ve gecikme zamlı olarak talep edilmekte, defterlerin zayı olduğuna dair mahkeme kararı ibraz edilebildiği takdirde mükellef sadece cezadan kurtulabilmekte, fakat vergi aslı ve gecikme zammı konusundaki talep devam etmektedir.

İdarenin bu tutumu vergisel nedenler ile defterlerini kasıtlı olarak yakan, su baskınına uğratan, çalınmış gibi gösteren yahut sair şekilde ibraz edilemez hale getiren mükelleflere yönelik bir tepki olduğu açıktır. Fakat defterlerini hakikaten ve ardiyet olmaksızın, yangın, deprem, su baskını gibi afetler neticesinde ibraz edemez hale düşen iyiniyetli mükellefler de suçsuz yere ve ağır şekilde cezalandırılmış olmaktadır.

Danıştay'ın tutumu ise, defter ve belgelerini zayı eden mükellefin, mal veya hizmet aldığı mükelleflerden ekseriyetini hatırlaması gerektiği, mükellefin ifadeleri doğrultusunda yapılacak araştırmaya göre hareket edilmesi, sırf defter belge ibraz edilemiyor diye, KDV indirimlerin tümüyle reddedilmesinin mümkün olmadığı, çok geniş mükellef grubunda alımda bulunulduğu hallerde, bunların tamamının hatırlanmasının mümkün olamayacağı, defter ve belge zayıının ispat edilebilmesinin, gerek ceza önleme gerekse hüsnüniyet tevsiki bakımından önemli olduğu yolundadır.

Danıştay 7.Dairesi'nin 26.6.2001 tarih ve E:2000/5368-K:2001/2400 sayılı kararında, defter ve belgelerini su baskınında zayı eden, zayı olayını ticaret mahkemesi kararıyla tevsik eden, inceleme elemanına mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların ünvan ve adreslerini gösterir listeyi veren mükellefin KDV indirimlerinin, belge ibraz edilmediği gerekçesiyle, ibraz olunan listedeki firmalar nezdinde araştırma yapılmaksızın reddedilmesi

+

doğru bulunmamıştır. Keza Danıştay 7.Dairesi'nin 19.11.2001 tarih ve E:2000/6105-K:2001/3521 sayılı kararında, defter ve belgelerini yangın sonucu zayi eden mükellefe, indirimlerinin gerçekliği yönünde araştırma yapılmaksızın, sırf ibraz etmeme gerekçesiyle yapılan KDV tarhiyatını onayan Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

Danıştay 9. Dairesi de 27.3.2001 tarih ve E.2000/4946, K.2001/1109 sayılı kararında, sel baskınında zayi olan defterlerini bu nedenle ibraz edememiş mükellefin zayi belgesi ibraz etmesi, afetin geniş bir bölgeyi etkilemiş olması, 5 yıllık zamanaşımı süresi geçtiği için belge örneklerinin bulunamayacağı ve mükellefin iyi niyetli olduğuna kanaat getirilmesi nedenleriyle tarhiyatın kaldırılması gerektiği ifade edilmiştir. Yine 9. Dairenin yangın nedeniyle defter belge ibraz edilmemesine ilişkin 09.07.2008 tarih ve E.2007/5871, K.2008/3726 sayılı Kararı, benzer hükümler içermektedir. (Mehaz: Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Sayı Şubat/2010 – Sahife 324)

(Bu konuda, Sayın Tayfun BEŞE'nin Yaklaşım Dergisinin Eylül 1997 sayısındaki yazısına, Vergi Sorunları Dergisinin Ocak 1998 sayısındaki ve Vergi Dünyası Dergisinin Temmuz 1997 sayısındaki Danıştay kararına bakınız.)

Öte yandan Danıştay, defterlerini tabii afet sonucu yitirdiği için ibraz edemeyen mükelleflerin uğradığı KDV tarhiyatını bazı gerekçelerle onamaktadır. Maliye ve Sigorta Yorumları dergisinin 1 Aralık 1996 tarihli sayısında yayınlanan, Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 13.12.1994 tarih ve E.1994/2947, K.1994/5041 kararı şöyledir:

"Kasaplık ve deri ticareti ile uğraşan yükümlünün 1988 yılı defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmemesi nedeniyle indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin kabul edilmemesi, ayrıca karşı inceleme sonucu bir kısım satışların kayıt dışı kaldığının saptanması üzerine yükümlü adına tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasına karşı açılan davayı; olayda defter ve belgelerin, yanmış olması nedeniyle ibraz edilemediği ileri sürülmekte ise de, bu durumun mahkeme kararı gibi inandırıcı bir belge ile ispatlanamadığı, ortada mücbir sebep teşkil edecek bir durum bulunmadığından defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin resen takdir sebebi olduğu , gelir vergisi yönünden düzenlenen inceleme raporunda karşı inceleme sonucu yedi adet fatura ile 300.575.000 liralık deri satışı yapıldığının tespit edildiği, bu durumda 33.819.000 lira katma değer vergisinin dönemler itibariyle davacıdan istenilmesinin yerinde olduğu, ayrıca indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin alış faturalarında gösterilip gösterilmediği ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilip kaydedilmediği, defter ve belgeler ibraz edilmediği için tesbit edilemediğinden indirimlerin kabul edilmeyerek matraha alınmasında da yasalara aykırılık bulunmadığı, cezaya gelince, matrah farkı harici bir araştırmaya dayanmadan davacı şirketin katma değer vergisi beyannameleri üzerinden çıkartıldığından ve ortada kasıt unsuru bulunmadığından, kesilen kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesinin uygun görüldüğü gerekçesiyle kısmen kabul ederek katma değer vergisini tasdik, kaçakçılık cezasını kusura tahvil eden vergi mahkemesi kararı; yükümlü tarafından işyerinde çıkan yangın sonucu defter ve belgelerinin yandığı, durumun itfaiye, ...Polis Karakolu ile Cumhuriyet Savcılığına bildirildiği, yangının mücbir sebep sayılması gerektiği, katma değer vergisi beyannamelerindeki indirimlerinin inceleme elemanınca dikkate alınmamasının adil olmadığı, kaldı ki Aralık 1987 yılı defter ve belgelerinin istenilmediği, vergi dairesince ise kaçakçılık cezasının onanması gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Kararın Özeti : Temyiz edilen vergi mahkemesinin kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından tarafların temyiz istemlerinin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına, oybirliği ile karar verdi."

Görüldüğü gibi, defter ve belgelerin çalınma, yanma, sel, deprem gibi nedeniyle yitirilmesi hallerinde, Ticaret Mahkemesine başvurularak ZAYİ BELGESİ alınması, bu nedenle ortaya çıkabilecek bir tarhiyatın vergi yargısı yoluyla önlenmesi bakımından önem arzeder. (Konu hakkında, Sayın İsmail DOĞANAY'ın Yaklaşım Dergisinin Temmuz 1993 sayısındaki, Sayın Erdal GÜLER'in 83 sayılı Vergi Sorunları dergisindeki ve Sayın Gürol ÜREL'in Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Mayıs 2005 sayısındaki yazılarına bakınız.)

Yine Danıştay 7 nci Dairesinin 10.6.2004 tarih ve E:2003/1400, K:2004/1701 sayılı Kararında şöyle denilmiştir;

".... davacı tarafından, işyerinde çıkan yangında zayi olduğu belirtilerek defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmemesine karşın, bu konuda adli yargı yerinden alınmış bir zayi belgesi sunulmadığı gibi, itfaiyece olay anında tutulan tutanakta, defter ve belgelerin yandığına dair herhangi bir saptamanın da yapılmadığı dikkate alındığında, mücbir sebebin varlığının kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Bu nedenle, mücbir sebebin varlığı kabul edilmek suretiyle verilen mahkeme kararının temyiz konusu cezaya ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir. "

İdare ise 29.11.1995 tarihinde Bakan onayına konu olan yazısında ;

+

"Bilindiği üzere, zaman zaman ortaya çıkan doğal afetler (deprem, sel vb) nedeniyle gerek kamu idareleri gerekse özel kişi ve firmalar büyük ölçüde maddi ve manevi zarara uğramakta, mükelleflerin defter ve belgelerinin yanısıra malları da zayı olabilmektedir. Bakanlığımıza yapılan başvurularda, doğal afetler sonucu defter ve belgeleri ile malları zayı olan mükelleflerin ilgili dönem katma değer vergisi matrahlarının ve indirilecek katma değer vergisi tutarlarının ne şekilde tespit edileceği, zayı olan malların alımı sırasında ödenen ve indirimi yapılan vergilerin düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda tereddüte düşüldüğü belirtilmektedir.

Genel Müdürlüğümüzce, mükelleflerin indirim haklarının ortadan kaldırılmaması amacıyla ;

1.

2. Doğal afetler sonucunda defter ve belgelerinin zayı olduğunu ispat eden ve dönem matrahının tespiti için vergi dairesine müracaat eden mükelleflerin ;

- Aynı takvim yılı içinde verilen katma değer vergisi beyannamelerinin "matrahın oranlara göre dağılımı" bölümünde (38-43 satırlar) yer alan tutarlar (farklı katma değer vergisi oranları dikkate alınmak şartıyla) döne olarak dikkate alınmak suretiyle ilgili dönem matrahlarının takdiri ile hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının belirlenmesi,

- Belirlenen matrahlar ve faaliyetin özelliği gözönünde tutulmak suretiyle indirilecek katma değer vergisinin tespiti,

- Mükellefin bir önceki dönem katma değer vergisi beyannamesinde yer alan "sonraki dönemlere devreden katma değer vergisi" bulunması ve durumun vergi dairesinden alınan tahakkuk fişi ile belgelenmesi halinde, devreden bu verginin de indirim olarak dikkate alınabileceği belirtilmek suretiyle kendilerine bilgi verilmesinin,

uygun olacağı düşünülmektedir."

denilmiştir. (Bu yazının metni 15 Ekim 1997 tarihli mevzuat platformunda yayınlanmıştır)

Sonunda çözüm sağlansa bile, mükelleflerin defter ve belgelerini zayı etmeleri halinde sıkıntıya düşecekleri, bu konu dikkatli olunması gerektiği yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılmaktadır.

2.13. Mevcut Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesi ve Daha Sonra Mahkemeye İbraz Edilmesi :

Mükellef defter ve belgelerini inceleme elemanına ibrazdan kaçındığı takdirde, İdarenin bu konudaki genel tutumu uyarınca, mükellefin KDV beyannamelerindeki indirim tutarlarının tümü reddedilmekte ve indirilen KDV'ler kadar cezalı tarhiyat yapılmaktadır.

Bu konudaki vergi yargısı kararları olayın niteliğine veya mahkemenin takdirine göre değişkenlik arz edebilmektedir.

Örnekler vermek gerekirse,

- Vergi Sorunları Dergisi'nin Ocak 1998 sayısında yayınlanan, 14.6.1996 tarih ve E:1995/15, K:1996/269 sayılı Danıştay Vergi Dâva Daireleri Genel Kurulu kararı, defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyerek bu şekilde tarhiyata uğrayan, bilahare bu tarhiyata karşı dâva açarak defter ve belgeleri vergi mahkemesine ibraz etmek isteyen ve bu istemi mahkemece reddedilen mükellefin temyiz talebine ilişkin olup, söz konusu kararda şöyle denilmektedir :

"..... katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20 nci maddesinde, Danıştay idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliklerinden yapmaları öngörülmüştür. Buna göre, mahkemelerce, bakılan davalarla ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgeler uyuşmazlığın çözümü için yeterli görülmezse her türlü incelemenin yapılması gerekmektedir. Mahkemece bu doğrultuda yapılacak inceleme idarenin yerine geçmek olarak düşünülemeyeceği gibi katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi ve bunun doğruluğunun saptanabilmesi için defter ve belgelerin incelenmesi zorunludur.

+

Olayda, yasal defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen yükümlünün dava dilekçesinde; defter ve belgelerin muntazam olduğunu belirterek vergi mahkemesince incelenmesini istediği dosyanın incelenmesinden anlaşılmıştır.

Bu durumda, 1991 yılında yaptığı katma değer vergisi indirimlerinin yasal olup olmadığı, diğer bir anlatımla tarhiyatın hukuka uygun olup olmadığının saptanması için yükümlü tarafından ibraz edilmek istenen defter ve belgelerin getirtilerek incelenmesi ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, defter ve belgelerin ibrazı kabul edilmemek suretiyle davanın reddedilmesinde yasaya uygunluk görülmemiştir."

- Danıştay 11 inci Dairesi'nin de defter ve belge ibraz edilmediği gerekçesine dayanan tarhiyatlardan, bilirkişi raporu ile tesbit edilen duruma itibar etmek suretiyle verdiği kararları mevcuttur.
- Danıştay 9 uncu Dairesi 20.05.2004 tarih ve E:2002/5192, K:2004/3381 sayılı Kararında defter ve belgelerini incelemeyi ibraz etmeyen bu nedenle indirimleri reddedilerek KDV tarhiyatına uğrayan yükümlü şirketin daha sonra söz konusu defter ve belgeleri mahkemeye sunduğu faturalara ait listeyi davalı idareye ibraz ettiği, fakat idarenin bu faturaların bir kısmının sahte olduğu yönünde tespit bulunduğunu ileri sürdüğü olayda Vergi Mahkemesi böyle bir tespitin ayrı bir incelemeye konu edilmesi gerektiği görüşü ile, ibraz keyfiyetinin yerine gelmesine istinaden tarhiyatı kaldırmış fakat Danıştay idarenin sahtelik iddiasının değerlendirilmesi gerektiği görüşüyle imzalı tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin kararda isabet görmemiştir.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.01.2007 tarih ve E:2006/284, K:2007/33 sayılı Kararında, defter ve belgelerini, Asliye ve Ticaret Mahkemesinde olduğu gerekçesiyle incelemeye ibraz etmeyen yükümlü aleyhine yapılan KDV tarhiyatına karşı açılan davada bu defter ve belgelerin Vergi Mahkemesine tutanakla teslim edildiği açık olduğundan Vergi Mahkemesi'nin bunlar üzerinde gerekli araştırmayı yapmaksızın davayı reddetmesinde ve red kararında ısrar etmesinde isabet görülmemiştir.
- Danıştay 9 uncu Dairesi'nin 8.12.1997 tarih ve E:1996/6447, K:1997/4277 sayılı Kararı ile hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerinin incelemeye ibraz etmeyen mükellefin daha sonra mahkemeye ibraz ettiği alış faturalarında yer alan KDV lerin kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. (Mehaz: Sayın Mustafa Gürhan ACAR'ın Vergi Dünyası Dergisi'nin Nisan/2006 sayısındaki "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi" başlıklı yazısı.)

(Bu konuda, Sayın Niyazi CANGİR'in, Yaklaşım Dergisinin Ağustos 1996 sayısındaki yazısında ve Sayın Bayram GÜZEL'in, 82 no.lu Vergi Sorunları dergisindeki yazısında da geniş bilgi mevcuttur.)

2.14. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilen KDV Tutarının Hatalı Hesaplanmış Olması Halinde İndirim :

İndirim yapılabilmesi için KDV tutarının fatura ve benzeri belgeler üzerinde münferiden ve meblağ olarak gösterilmesi esastır. Bazı hallerde bu belgeler KDV dahil olarak düzenlenebilmekte ve indirilecek KDV tutarı alıcı tarafından iç yüzde hesabı yoluyla bulunup indirilebilmektedir. (Md. 34/2)

KDV tutarı yanlış oran kullanılması, hesap hatası yapılması ve sair nedenlerle, olması gerekene nazaran yüksek veya düşük bir meblağ olarak gösterilmiş olabilir. Bu durumda fatura muhatabı hiç bir irdelemeye gerek olmaksızın, belge üzerinde görünen hatalı tutarın tamamını indirebilir.

Çünkü belge üzerinde fuzulen veya fazla miktarda gösterilen KDV nin indirilmesi Md.8/2 uyarınca mümkündür. KDV noksan ise bu noksanlığın tek sorumlusu belgeyi düzenleyendir. Belge muhatabı ise bu düşük KDV yi indirmek durumundadır. KDV miktarındaki hata giderilmek istendiğinde hangi yöntemlerin uygulanabileceği 28 nci maddeye ilişkin 4.4. nolu bölümde açıklanmıştır.

2.15. Şirketlerin Kuruluşundan Önce Yapılan Masraflara İlişkin KDV nin İndirilmesi :

Vergi Dünyası dergisinin 124. (Aralık 1991) sayısında (sahife 68) şu görüşlere yer verilmiştir :

+

"Şahıs ve sermaye şirketlerinin kuruluşundan önce bir takım gider yapılması, hatta emtia ve sabit kıymet satın alınması mümkündür. Kuruluştan önce yapılacak giderler, kuruluş işlemleri ile ilgili olabileceği gibi (mukavele hazırlama masrafları, kuruluşla ilgili seyahat giderleri vb.) başlanacak faaliyete hazırlık mahiyetinde giderler de (üretim tesisi veya iş yeri kiralama, iş ve piyasa etüt giderleri vb.) olabilir. Gerek bu tür giderlerin, gerekse satın alınmış olan mal ve sabit kıymetlerin, kuruluştan sonra, yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi mümkündür. Söz konusu gider ve mallara ilişkin faturaların, şirket kurucuları veya ortakları adına alınmış olması, söz konusu gider ve mal alımlarını, defterlere kaydetmeye mani değildir. Ancak bu kişiler adına alınmış belgelerde yer alan gider ve mallar gerçekten kurulacak şirket adına yapılmış veya alınmış olmalıdır. Aynı şekilde demirbaşların da aktife kaydedilip, amortismanına tabi tutulması mümkündür.

Yine söz konusu harcamalara, mal ve demirbaş alımlarına ilişkin olarak defterlere kaydedilecek faturalarda yer alan KDV lerinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3. bölümünde yer alan esaslara uygun olarak indirilmesi mümkündür."

Bu görüşlere aynen katılıyoruz.

Nitekim Türk Ticaret Kanunu'nun 301 nci maddesinde ;

"Şirket ticaret siciline tescil ile hükmi şahsiyet kazanır. Tescilden önce şirket namına muamele yapanlar bu muamelelerden şahsen ve müteselsilen mesuldürler. Ancak bu gibi taahhütlerin ileride kurulacak şirket namına yapıldığı açıkça bildirilmiş ve şirketin ticaret siciline kaydından sonra üç aylık bir müddet içinde bu taahhütler şirket tarafından kabul olunmuşsa, yalnız şirket mesul olur.

Kurucular şirketi kurmak için yaptıkları muamele ve giriştikleri taahhütlerden üçüncü şahıslara karşı mesuldürler. Şirket hükmi şahsiyet kazandıktan sonra, kurucular, kuruluş masraflarından dolayı şirkete rücu edebilirler.

Şirketin kurulması herhangi bir sebepten dolayı kabil olmadığı takdirde bu masraflar kuruculara ait olup, pay sahiplerine rücu hakları yoktur. Masrafların şirketten alınabilmesi bunların, kuruluş umumi heyetince tasdik edilmesine bağlıdır."

hükümüne yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi, kuruluş öncesinde, kurulacak şirket namına kurucular tarafından yapılan masraf ve işlemler kuruluş umumi heyetinin kabulü şartına bağlı olarak tescili sağlanan şirkete mal edilebilmektedir.

Bu konudaki tavsiyemiz, kuruluş öncesindeki masraf ve işlemlere ait faturanın, hem ilgili kurucunun, hem de kurulacak şirketin ünvanı yazdırılmak suretiyle alınması, kuruluşun tescil edildiği ayda veya kuruluş umumi heyet toplantısında alınan kabul kararı akabinde şirket yasal defterlerine kaydedilip KDV lerinin, indirimine ilişkin esaslar uyarınca (Md 29-36) indirilmesidir. Şirket henüz kurulmadığı ve bu nedenle vergi hesap numarası almadığı için söz konusu faturalarda, vergi dairesi ve hesap numarası zikredilmeyeceği tabiidir. Öte yandan, perakende satış vesikalarına dayalı KDV indirimi yapılabilecektir. (Yukarıdaki 2.5 no.lu bölüme bakınız.)

KDV indiriminde yıl aşılıp aşılmama prensibinin, şirket kuruluşlarında katı şekilde uygulanmaması gerekir. Mesela kuruluş çalışmaları Kasım 2004 de başlayan bir şirket Şubat 2005 ayında tescil edilip kayıt yapılabilir hale geldiğinde, 2004 e ait olanlar da dahil olmak üzere, kuruluş aşamasındaki tüm alış ve giderlere ait KDV ler indirilebilmelidir. Nitekim, İstanbul Defterdarlığı'nca verilen ve Mali Mevzuat Platformu'nun Haziran 2005 sayısında yayınlanan bir muktezada kuruluş aşamasında (31.12.2004 tarihinde) alınan demirbaşlara ait KDV'nin şirketin kurulup faaliyete geçtiği 2005 yılında indirilebileceği belirtilmiştir.

Kuruluş öncesinde alınan mallara ve yapılan masraflara ilişkin olarak, Sayın Mustafa KOÇ'un Yaklaşım Dergisinin Temmuz 1997 sayısında yayınlanan yazısına bakınız.

2.16. Faturanın Alınmaması :

Bazı firmaların, sattıkları mal veya yaptıkları iş için fatura vermekten kaçındıkları görülebilmektedir. Böyle bir durumda, belge eksikliği nedeniyle, gider veya maliyet kayıtlarının yapılamayacağı, KDV indiriminin mümkün olmadığı açıktır. Ancak, bize göre faturasını alamayan mükellef, fatura vermeyene Noterden ihtarname göndermek, onu, bağlı bulunduğu vergi dairesine ihbar edeceğini söylemek gibi yöntemlerle fatura vermeye zorlayabilir. Bu şekilde gerekli gayretler gösterilmişse ve mal yahut hizmet alındığına bunun miktarı ve bedeline ilişkin deliller bulunmakta ise, bize göre

+

mükellef gider, maliyet kayıtlarını yapabilmelidir. Fakat karşı taraf KDV hesaplayıp bunu faturasında göstermediği için, KDV indiriminin yapılabileceğini söylemek güçtür. Çünkü KDV indirimi için faturanın mevcudiyeti ve yasal deftere kaydı zorunludur.

Böyle zor durumlara düşmemek için, hangi firmadan mal veya hizmet alınacağı konusunda dikkatli olunması, ödemelerin, faturayı kesenin namına yazılı çekle veya faturayı kesenin adına açılmış banka hesabına havale ile yapılması, fatura alınıncaya kadar bedelin bir kısmının (en az KDV tutarı kadar bir kısmın) teminat olarak tutulması gibi tedbirler alınmalıdır.

Bazen kamu iktisadi kuruluşlarının fatura vermediği görülmektedir.

Yaklaşım Dergisinin Ağustos 1997 sayısında yayınlanan, 9.6.1997 tarih ve E:1996/4549, K:1997/2163 sayılı Danıştay 9'uncu Dairesi kararında ;

".....yükümlü şirket tarafından Petrol Ofisi A.Ş. den alınan akaryakıtlar için ödenen ve şirketin gider kayıtlarına intikal ettirilen kısa vadeli borçlarına giderlerinin mahsup fişleriyle belgelendirildiği, yükümlü şirketin fatura yerine altı sayfalık faks gönderildiği, inceleme elemanınca mahsup fişlerine dayanılarak indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin kabul edilmemesi üzerine matrah farkı tespit edildiği anlaşılmıştır.

Petrol Ofisi A.Ş.'den mal satın aldığı ihtilafsız olan yükümlü şirketin, tüm çabalarına rağmen iradesi dışında faturalarını temin edememesi ve inceleme elemanınca, Petrol Ofisi A.Ş.'nin kayıtlarının incelenmesi suretiyle yükümlü şirketçe ödemelerin yapıp yapılmadığının araştırılmaması karşısında, yapılan ödemelerin mahsup fişiyle belgelendirilmesinin kabulü zorunlu olup, bu belgelerde yer alan katma değer vergilerinin indirim konusu yapılmasında yasal isabetsizlik bulunmamaktadır.

Ancak Vergi Mahkemesince indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin doğruluğunun tespiti için yükümlünün ilgili yıl defter ve belgeleri üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekmektedir."

denilmiş olması, bu alanda tipik bir örnek teşkil etmektedir.

2.17. Belgelenmesi Zorunlu Olmayan KDV ye Tabi İşlemlerde İndirim (Posta Pulu, Jeton) :

VUK nun 228 inci maddesi uyarınca, belge aranmaksızın giderleştirilebilen ve KDV ye tabi tutulduğu belli olan jeton alınması, taahhütsüz posta gideri yapılması gibi mal ve hizmet alımlarında özellik vardır.

Sayın Şükrü KIZILOL 'un Mali Yaklaşım isimli köşesinde yayınladığı 22.7.1996 tarih ve 33611 nolu muktezada

" Yapılan posta masraflarının, faaliyetle ilgili olması ve işin genişliği ile mahiyetine uygun bulunması koşuluyla, adi mektup pulları karşılığında yapılan harcama gider yazılabilir. Ancak, posta harcamaları nedeniyle, mükellef veya yetkili kişi tarafından imzalanmak ve işletme veya firmanın kaşesinin basılması suretiyle bir bordro düzenlenmesi ve bu bordroya da postaya verilen evrakın niteliğinin yazılması halinde, bu bordroda yeralan bedel içerisindeki KDV 'nin iç yüzde yoluyla hesaplanarak indirim konusu yapılması mümkündür."

denilmektedir.

2.18. Köprü ve Otoyol Geçişleri (OGS Ödemeleri) :

Bilindiği üzere köprü ve otoyol gişelerindeki otomatik geçiş sisteminden (OGS) faydalanabilmek için Ziraat Bankasına ödeme yapılmakta fakat bu hizmetin faturası alınamamaktadır. (Devlet koyduğu kurala kendisi uymamaktadır) Bu konuda görüş veren İstanbul Defterdarlığı, OGS için yapılan ödemenin dekontuna da yazılarak iç yüzde hesabı ile KDV indirimi yapılabileceği ve kalan kısmın gider yazılabileceği yolunda mukteza vermektedir. (04.06.2002 tarih ve 3026 sayılı Mukteza)

2.19. Akbil Alımları :

İstanbul Defterdarlığı'nın, işle ilgili olarak kullanılmak üzere yapılan akbil masraflarının şehiriçi yol gideri olarak hasılattan düşülebileceği, fakat bunun için akbil alımlarının fatura veya benzeri ile belgelenmesi gerektiği yolunda muktezası vardır. (21.01.2000 tarih ve 525 sayılı Mukteza)

2.20. Dekont Ekinde Gelen Belgenin Sahte Veya Yanıltıcı Olması Halinde, Mali Ve Cezai Sorumluluk, Bu Belgeyi Kayda Alana Yöneliktir :

Bilindiği üzere gider veya maliyet kaydına mesnet olmak üzere kayda alınan fatura veya benzeri belgelerin, SAHTE veya MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI belge olması halinde;

- Bu belgelerde yazılı KDV indiriminin kabul edilmemesi, KDV hariç tutarın ve KDV'nin kanunen kabul edilmeyen gider sayılması ve bunlara ilişkin vergi cezalarının doğması şeklindeki mali sonuçlar yanında
- Bu belgeleri kayda alan firma yetkililerinin ağır hapis veya hapis istemiyle savcılığa sevk edilmeleri ve VUK'nun 359'uncu maddesi kapsamında yargılanmaları

söz konusu olabilmektedir.

Sahte veya yanıltıcı belgelerin, firma ilgililerince, (bilerek veya bilmeyerek) alınıp kayda geçirilmesi yanında, bu gibi belgelerin bir dekont ekinde söz konusu giderleri o firmalar nam ve hesabına yapan başka firmalar tarafından alınıp gönderilmesi de mümkündür. (Esasen dekonta bağlanan birçok faturanın vekil gibi hareket edenin adına düzenlenmesi ve gerekiyorsa bunun vekil tarafından kesilen direkt bir fatura ile yansıtılması icap etmekte olup, tatbikatta bunun aksine davranıldığı görülmektedir.)

Bu şekilde dekont ekinde gelen fatura ve benzeri belgelerin tutarları, dekontu gönderene, müteselsil sorumluluğu ortadan kaldıracak şekilde (banka kanalı ile) ödenmiş olsa ve belge düzenleyenle adına belge düzenletilen (dekont muhatabı) firmanın hiçbir direkt irtibatı olmasa bile, yukarıda belirtilen mali ve cezai sorumluluk doğrudan bu dekontu ve dolayısıyla ekindeki belgeyi kaydına alan firmaya (dekont muhatabına) yönelmektedir.

Bunun en çok karşılaşılan örneği, ithalat-ihracat işlemlerinde rol alan gümrük müşavirlerinin, ithalat veya ihracat gerçekleştikten sonra düzenledikleri dekontlar olup, bu dekontların ekinde gümrük vergileri ve resmi belgelere bağlanmış masraflar yanında, nakliye, tahmil-tahliye gibi masraflara ait faturalar da yer almaktadır. Yapılan denetimlerde bu faturaları düzenleyenlerin adreslerinde bulunamaması, vergi mükellefiyetlerinin olmaması, uzun süredir beyanname vermiyor oluşları, sahte veya yanıltıcı belge düzenledikleri yolunda tespit bulunması gibi durumlarla karşılaşıldığında, bu işleri bir anlamda vekil sıfatıyla yaptıran, ödemeyi yapan ve bunun karşılığını firmadan alanın gümrük müşaviri ve onun elemanları olmasına rağmen, tüm mali ve cezai yükümlülükler, söz konusu belgeleri kaydına almış olan ithalatçılara veya ihracatçılara yüklenmektedir.

Bunun dışında, kendisine vekalet verilerek veya verilmeyerek iş takip eden yahut talep üzerine belli mal veya hizmetleri tedarik ederek, belgelerini sipariş veren adına düzenletip gönderen kişi veya firmaların, dekont ekinde veya dekonta bağlamaksızın verdiği belgelerin sahtesizliği halinde de yine bu belgeleri kayda alanlar, ortaya çıkacak mali ve cezai takibatin muhatabı olmaktadır. Aracılı ihracatta, üzerinden ihracat geçirilen firmalara yüklenen sorumluluklar da bunun en belirgin örneklerinden biridir.

Yukarıda açıklanan nitelikteki olaylara sıklıkla rastlanıyor olması nedeniyle, başkaları tarafından düzenletilerek ibraz olunan ve sağlıklı olduğundan emin olunmayan belgeler hakkında tedbirli olunması ve **ana tedbir olarak GÜVENİLİR kişi ve firmalarla çalışılması, ödemelerin banka kanalı ile yapılması** gerektiğini hatırlatmakta yarar görüyoruz.

2.21. KDV İndirimini İçeren Kaydın Yevmiye Defteri Olarak Tasdik Ettirilen Yaprağın Arka Yüzüne Kaydedilmesi :

Son zamanlarda elle tutulan defterler büyük ölçüde azalmış, defter tasdikleri printerde basılmak üzere devamlı form şeklindeki kağıtlar üzerine yaptırılmaya başlanılmıştır. Noterler bu formlardaki yapraklardan her birinin ön yüzüne mühür ve tasdik numarası koymaktadır.

Mükellefler kağıt israfını önlemek ve noter masrafından tasarruf etmek amacıyla bu formların arka yüzlerine kayıtlarını yazdırmaya devam edebilmektedirler. Ancak arka yüze kayıt işlemi defterlerin geç basılması ve bu basımda tasdikli defterin ön yüzünün yetmemesi, yeni defter tasdiki

+

yaptırıldığında kayıta gecikildiğinin ortaya çıkacak oluşu karşısında bunu önlemek amacıyla arka yüzün kullanılması şeklinde de olabilmektedir.

Defterin arka yüzüne yapılan kayıtların geçerli olup olmadığı uygulamada tereddüt konusu olmuştur. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2003 tarih ve 50774 sayılı Muktezası yevmiye defterinin arka yüzlerinde yer alan kayıtlara istinaden KDV indiriminin mümkün olduğu yönündedir. Yine Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2003 tarih ve 50774 sayılı muktezasında, tasdikli defteri kebire kayıtlı olmak şartıyla yevmiye defterinin tasdikli arka yüzüne kayıt yapılmış olması, KDV indirimine engel olarak görülmemiştir.

Uygulamada defter tasdikinin ön yüz tasdiki değil yaprak tasdiki anlamında olduğu, bu tasdikin yaprağın her iki yüzünü de kapsadığı, zira tasdikin yaprağın değiştirilmesini önleme taşıdığı görüşüne sıklıkla rastlanmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Yaklaşım Dergisinin Nisan 2006 sayısında yayımlanan 17.6.2005 tarih ve E:2005/110; K:2005/177 sayılı Kararında da sadece yevmiye defterinin tasdiksiz arka sahifelerine yapılan kayıtların KDV indirimi için yeterli olduğu görüşü benimsenmiştir.

KDV indirimi bakımından ana defter yevmiye defteridir. KDV indirimine dayanak teşkil eden fatura ve benzeri belgelerin, ilgili KDV beyannamesinin vergi dairesine verildiği gün itibariyle yevmiye defterine yazılmış olması yeterlidir. Bu kayıtların defter-i kebire yansıtılmamış olması KDV indirimini engellemez.

Yevmiye defteri yapraklarının tasdiksiz arka yüzüne kayıt yapılmış olmasının KDV indirimine engel teşkil edip etmeyeceği yönünde çelişkili Danıştay Kararları'na rastlanmaktadır. Aşağıdaki tablolarda olumlu ve olumsuz yöndeki Danıştay Kararları listelenmiştir.

Yevmiye Defterinin Tasdiksiz Arka Yüzüne Yapılan Kayıtların Kdv İndirimine Dayanak Teşkil Etmeyeceği Yönündeki OLUMSUZ Danıştay Kararları

Daire	Karar Tarihi	Esas No	Karar No	Mehaz
7		2000/6529	2002/1209	Maliye Sigorta Yorumları Elektronik Set, Md.29
7	21.01.2002	2001/4619	2002/167	Lebib Yalkın Dergisi Ağustos 2008 Sayısı – Sh.163
7	03.03.2004	2001/2331	2004/576	Lebib Yalkın Dergisi Ağustos 2008 Sayısı – Sh.163
7	04.04.2005	2002/1696	2005/569	09.04.2009 tarihli Referans Gazetesi

Not : Danıştay 7 nci Dairesi yukarıdaki olumsuz kararlara mukabil yevmiye defterinin tamamen tasdiksiz olmasının KDV indirimine engel teşkil etmeyeceği yönünde karar vermiştir. (07.11.2001 tarih ve E:2000/6138 K:2001/3414 – Mehaz : Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2008 sayısı Sh: 172)

Yevmiye Defterinin Tasdiksiz Arka Yüzüne Yapılan Kayıtların Kdv İndirimine Dayanak Teşkil Edeceği Yönündeki OLUMLU Danıştay Kararları

Daire	Karar Tarihi	Esas No	Karar No	Mehaz
VDD	26.01.2007	2006/228	2007/57	Mali Çözüm Dergisi Sayı 97
VDD	17.06.2005	2005/110	2005/177	Denet Arşivi

KDV mükelleflerine tavsiyemiz, belli bir aya ait KDV indirimi içeren yevmiye kayıtlarını müteakip ayın 20 nci gününe kadar yevmiye defterlerine kaydetmeleri ve bir olumsuzlukla karşılaşmamak bakımından yevmiye defterinin arka yüzünü kullanmaktan kaçınmalarıdır.

2.22. KDV İndiriminin, Tasdik Ettirilmemiş veya Geç Tasdik Ettirilmiş Yasal Defterlerde Yazılı Olması :

Maliye Bakanlığı önceleri tasdik ettirilmemiş veya geç tasdik ettirilmiş defterlerde yazılı KDV indirimlerinin kabul edilmeyeceği görüşünde idi. Örnek vermek gerekirse, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 27.10.2000 tarih ve 49122 sayılı muktezasında, **yasal defterlerini kanuni süresi geçtikten sonra tasdik ettirmiş olan mükellefin KDV indirimlerinin kabul edilmeyeceği** dolayısıyla bu mükellefe KDV iadesi yapılamayacağı görüşünü bildirmiştir. 19.11.1999 tarih ve 50537 sayılı muktezada da zamanında tasdik ettirilmemiş defterlerde yazılı KDV indirimlerinin reddedileceği ifade edilmiştir.

Ancak Bakanlık daha sonra verdiği bir muktezada, usulüne göre tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilen belgelerin gerçek olduğuna kanaat getirilmesi ve bu belgeleri düzenleyen satıcıların belgede yazılı KDV'yi beyan etmiş olduğunun tesbiti şartıyla bu belgelerde KDV'nin indiriminin kabul edileceği görüşünü ifade etmiştir (Yaklaşım Dergisi Ağustos 2002 sayısı Sahife :262). Keza bir başka Bakanlık muktezasında tasdik işleminin hiç yaptırılmamış olması veya önceki yıl için tasdik ettirilmiş olan defterin ara tasdiksiz olarak izleyen yılda kullanılmaya devam edilmesi halinde bu defterlerde yazılı belgelerin gerekliliği konusunda inceleme elemanının kanaati mevcutsa KDV indiriminin kabul edileceği belirtilmiştir (Yaklaşım Dergisi Ekim 2001 sayısı Sahife : 246). Yine 9.9.1999 tarih ve 37935 sayılı Bakanlık muktezasında, bilanço defteri (yevmiye defteri) yerine yanlışlıkla işletme defteri tutulmuş olması halinde, işletme defterinde yazılı belgelerin KDV indirimine dayanak teşkil edebileceği ifade edilmiştir.

Danıştay'da bir usul meselesi olan defter tasdiki konusunu tek başına KDV indirimine engel olarak görmemektedir. Danıştay 7.Dairesi'nin 7.11.2001 tarih ve E:2000/6138-K:2001/3474 sayılı kararı tasdiksiz de olsa yevmiye defterine kaydedilen faturaların gerçeği aykırı veya yanıltıcı olup olmadığı yönünde araştırma yapılmaksızın sadece tasdiksiz deftere kaydedildiği gerekçesiyle KDV indiriminin reddedilmesinde isabet bulunmadığı yönündedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 25.06.2007 tarih ve E.2006/3914 ; K.2007/2295 sayılı Kararında, GEÇ TASDİK ETTİRİLMİŞ defterde kayıtlı KDV lerin, başkaca bir engel bulunmadığı takdirde indirilebileceği yönündedir. (Mehaz: Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ocak/2009 sayısı. Sahife 311)

2.23. Alış Faturasının Yasal Süresi Geçtikten Sonra Düzenlenmiş Olması KDV İndirimine Engel Değildir:

Bir mükellef ihraç ettiği malların faturasını, ihracattan sonraki tarihi taşıır şekilde alabilmiş, bu gecikmenin iade işlemine etkisini sormuştur. Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen 7.2.1999 tarih ve 5495 sayılı muktezada faturanın geç düzenlenmesinin bu faturada yazılı malın teslim alınmadığı anlamına gelmeyeceği ve tevsik gücünü azaltmayacağı, söz konusu fatura satıcı açısından hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezasına konu edilmiş de olsa bu faturanın yasal kayıtlara intikaline ve geçerli bir belge olarak kabulüne engel bulunmadığı, söz konusu faturanın alıcı tarafından kayıtlara intikal ettirildiği dönemde indirime dayanak teşkil edeceğini, ihracatında tevsiki şartıyla bu faturadaki KDV'nin iade edilebileceği görüşleri ifade edilmiştir.

Bu konudaki diğer olumlu mukteza ve görüşler için, Yaklaşım Dergisi'nin Ekim 2009 sayısında yayınlanan, Sayın Abdullah TOLU'ya ait makaleye bakınız.

2.24. Yasal Defterlere Kaydedilen Belgedeki KDV İndiriminin İlgili Ay KDV Beyannamesinde Gösterilmemiş Olması :

KDV indirimine dayanak teşkil eden belge yasal deftere kaydedilmekle indirim hakkı kazanılmış olur. Bu indirimin, kaydın yapıldığı aya ait KDV beyannamesindeki indirim satırına dahil edilmesi gerekir. Yapılan kayda rağmen yanlışlıkla ilgili ay KDV beyannamesinde indirimler arasında gösterilmemiş olan KDV ile ilgili hak kaybının önlenmesi, normal olarak söz konusu ay KDV beyannamesinin düzeltilmiş haliyle yeniden verilmesi suretiyle mümkündür.

Ancak KDV beyannamesinde indirim tutarının atırılması veya hesaplanan KDV'nin azaltılması şeklinde (Hazine aleyhine) yapılan düzeltmeler incelemeye sevk edilmektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 2.5.2002 tarih ve 19888 sayılı muktezasında "*takvim yılı içinde kanuni defterlere kaydedilen ancak, katma değer vergisi beyannamesine aynı takvim yılı içinde intikal ettirilmeyen ve alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi, konu hakkında*

+

düzenlenecek bir vergi inceleme raporu sonucuna göre mümkün bulunmaktadır.” ifadesine yer verilmiştir. (Yaklaşım Dergisi Haziran 2002 sayısı)

Ancak böyle bir hata fark edilmiş ve yıl geçmemişse bize göre beyan dışı kalan KDV indirimi kaydının yıl içinde yeni bir kayıtla iptal edilmesi ve yeni tarihle yeniden kaydedilmesi ve bu tarihin rastladığı ay için verilecek KDV beyannamesindeki indirimler arasında gösterilmesinin inceleme gereğini ortadan kaldıran pratik bir düzeltme sağlayacağı görüşündeyiz.

2.25. Geçmiş Yıla Ait Faturanın Yeni Yılda Kayda Alınması :

Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konuya ilişkin 24.12.2003 tarih ve 8141 sayılı Muktezası şöyledir :

*“T.C. İSTANBUL VALİLİĞİ
İl Defterdarlığı
Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı*

SAYI : BK.BSK.4.34.00.54/02-C/KDV-29/240-8141

24 ARALIK 2003

İLGİ : 03.11.2003 tarihli dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde; şirketinizin 04.11.2004 tarihinden sonra 2003/Aralık dönemine ilişkin olarak gelen satıcı faturalarını 2004 yılı kayıtlarına önceki dönem gideri olarak almayı düşündüğü dolayısıyla 25.01.2004 tarihine kadar firmanıza gelen geçmiş dönem faturalarındaki KDV'nin 2003/Aralık KDV beyannamesinden indirim konusu yapıp yapılmayacağı ile bu tarihten (25.01.2004) 30 Nisan'a kadar gelecek olan satıcı faturalarının KDV'nin önceki dönem gideri olarak kurumlar vergisini beyanında gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususu sorulmaktadır.

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1 maddesinde mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer dergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, 34/1. maddesinde ise yurt içinden sağlanan veya ithal edilen mal veya hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar üzerinden ayrıca gösterilmek ve kanuni defterler kaydedilmek suretiyle indirilebileceği hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Kanunun 29/3. maddesi gereğince indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin “Vergi İndirimi” başlıklı bölümünde indirim zamanı indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda ki kurallar; indirime konu verginin fatura ve benzeri belgelerde hem ayrıca gösterilmesini, hem alış belgelerinin yasal defterlere kaydedilmiş olmasını hem de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının aşılmamasını gerektirmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 53. maddesinde; “Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmektedir. 2003/Aralık dönemine ilişkin olarak 2004/Ocak ayında gelen satıcı faturalarının 2004 yılı kayıtlarına kaydedilmiş olması durumunda faturada yer alan KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün

+

olmadığından 2003 yılı kurumlar vergisinin tespiti yönünden mahiyetine göre gider yada maliyet olarak dikkate alınabilecektir.”

Görüldüğü gibi, 2003 yılı faturasının 2004 yılı yevmiye defterine – Kanunen kabul edilmeyen gider olarak – kaydedilmesi KDV indirim hakkının yok olmasına sebebiyet vermekte, ancak bu faturanın KDV dahil tutarı 2003 yılı gelir veya kurumlar vergisinin tespitinde - diğer indirim olarak göstermek veya düzeltme beyannamesi vermek suretiyle – dikkate alınabilmektedir.

Fakat bu uygulama KDV indirim hakkının kaybolması ve faturanın kapanan seneye ait yıllık beyanname üzerinde dikkate alınmasından doğabilecek sorgulama ihtimali nedeniyle tavsiyeye şayan bir yöntem değildir.

Bu konudaki tavsiyemiz özellikle büyük rakamlı faturalarda, geçmiş yıla ait fatura Aralık KDV beyannamesinin verilmesinden önce ele geçirilmesi ve kapanan yıl defterine kayıt yapılmak suretiyle Aralık KDV beyannamesinde gösterilmesidir. Aralık KDV beyannamesi verildikten sonra, fakat yıllık beyanname verilmeden önce ele geçen faturaların ise, yine kapanan yıl defterine kaydedilmesi ve Aralık KDV beyannamesi düzeltilmek suretiyle, KDV indirim hakkının korunması mümkündür. Bu konuda aşağıdaki bölüme bakınız.

2.26. Aralık Ayı KDV Beyannamesi İle İlgili Hatırlatmalar :

Yıl kapandıktan sonra ele geçen faturalarla ilgili bilgiler vermek amacıyla hazırladığımız 2007/33 sayılı Sirkülerimizin metni aşağıda sunulmuştur.

“ARALIK AYI KDV BEYANNAMESİ İLE İLGİLİ HATIRLATMALAR

*Bilindiği üzere Aralık 2006 ayına ait KDV beyannamesi en geç 22 Ocak 2007 Pazartesi günü verilecektir. Bu beyannamenin **takvim yılının son KDV beyannamesi** olmasından kaynaklanan özelliklerin hatırlatılmasında yarar görülerek aşağıdaki hususlar dikkatlerinize sunulmuştur:*

- **KDV indirim hakkı, yıl aşılmamak şartıyla indirimin dayanağı olan belgenin kayda alınması ve bu kaydın yasal defterlere kaydedilmesi şartıyla kullanılabilir.** Aynı takvim yılı içinde olmak şartıyla KDV indirim hakkının geç kullanılması mümkündür. (Kayıttaki bu gecikme bir usulsüzlük fiili olmakla beraber KDV indirim hakkını etkilemez.) Bu nedenle 2006 tarihini taşıyan belgelere dayalı KDV indirim hakkı, belge tarihinin rastladığı ayda ve yılın sonraki aylarından birinde kayda alınmak suretiyle kullanılabilir.
- **Özel hesap dönemi** kullanan mükelleflerin son hesap ayı KDV indirimi açısından Aralık ayı gibidir. (15 no.lu KDV Sirküleri)
- **2006 yılına ait faturalara dayalı KDV indirim hakkının 2007 yılında kullanılması mümkün değildir.** Bu nedenle 2006 yılına ait olup gelmemiş veya kayıtlara alınmamış fatura olup olmadığı gözden geçirilmeli, satıcı firmalarla hesap mutabakatı yapılarak varsa gelmemiş faturalar tespit edilmeli, gerekirse faksla örneği alınmak suretiyle (sonradan orijinal fatura temin edilerek kaydıyla) 2006 Aralık itibarıyla kayda geçirilerek KDV indirimi yapılmalıdır. (Fatura orijinali kaybolmuşsa faturayı kesen firmadan alınacak “aslı gibidir” notu taşıyan örnek yapılacak kaydın dayanağı olarak kullanılabilir.)
- Bu tedbirlere rağmen **Aralık KDV beyannamesi verildikten sonra, 2006 yılına ait olup 2006 yılı içinde kayda geçmediği anlaşılan fatura ortaya çıkarsa, uygulanabilecek çözüm alternatifleri** şöyle sıralanabilir.
 - Rakam küçük olduğu için pratik bir çözüm aranıyorsa ve kapanan yıla ilave kayıt yapılmak istenmiyorsa, KDV dahil tutar, 2007 yılında kanunen kabul edilmeyen gider yazılabilir. Tabiiyle bu çözüm pratik olmakla beraber gelir veya kurumlar vergisi ile KDV yönünden mükellefe mali hak kaybettiren bir yöntemdir.
 - Vergi Kanunlarımız, geçmiş yıl hesaplarını kesinleştirmeleri açısından gelir vergisi mükelleflerine 3 ay, kurumlar vergisi mükelleflerine 4 ay süre tanımıştır. Bu süreler boyunca geçmiş yıl tarihini taşıyan kayıtların, kapanan yıl defterlerinde yapılması mümkündür. Ocak ayı içinde yasal defterlere Noterde “görölmüştür” şerhi konulmuş olması (kapanış tasdiki) bu şerhin

+

devamındaki sahifelere printer ile veya elle kayıt düşülmesini ve mali tabloların hazırlanmasında bu ilave kayıtların dikkate alınmasını engellemez. (Kapanış tasdikleri konusunda 2007/2 nolu sirkülerimizde açıklama mevcuttur.)

Geç gelen belgeye yönelik olarak ve belgedeki KDV dahil tutar üzerinden gider karşılığı ayrılarak gider kaydı yapılabilir. Yeni yılda ise söz konusu geç gelen belgeye istinaden gider karşılığı hesabı kapatılır. Bu takdirde gider yazma imkanı sağlanmış fakat KDV indirim hakkından vazgeçilmiş demektir. Her ne kadar KDV Kanunu'nun 58 inci maddesinde KDV nin gider yazılamayacağı esası var ise de bu esas indirilebilir KDV ile ilgili olup, indirim hakkının kaybedildiği hallerde KDV, duruma göre gider veya kanunen kabul edilmeyen gider konusu olabilir. Zira mükellef iradî şekilde de olsa, bu KDV'yi kendi üzerinde bırakmıştır. 58 inci maddenin amacı ise, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak olan verginin gider kaydını önlemektir. (1 no.lu KDV Genel Tebliği). Geç geldiği için Aralık 2006 KDV beyannamesinde indirim konusu yapılamamış olan fakat 2006 yılı kayıtlarına alınabilen faturalardaki KDV'ler 2006 yılında gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir. Bu konuda Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.12.2003 tarih ve BK.BSK.4.34.00.54/02-C/KDV-29/240-8141 sayılı muktezası vardır.

- Geç gelen fatura veya benzeri belgeyi Aralık itibariyle KDV indirimi yaparak kayda almak da mümkündür. Ancak Aralık KDV beyannamesi, bu kayıt dikkate alınmaksızın daha önce verildiğinden, indirim hakkının kullanılabilmesi için, Aralık KDV beyannamesinin bu ilave indirimi de içerecek şekilde yeniden tanzim edilmesi, üst kısmına "DÜZELTME BEYANNAMESİDİR" yazılarak vergi dairesine verilmesi gerekir.

Hazine aleyhine olan bu gibi düzeltme taleplerinin ne işleme tabi tutulacağı, 2002/8 no.lu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi'nde şöyle açıklanmıştır.

"5-Matrah ve/veya Vergi Azaltıcı Nitelikte Verilen Düzeltme Beyannameleri Üzerine Yapılacak İncelemeler :

Kanuni sürede veya kanuni süreden sonra vergi matrahını azaltıcı yönde verilen düzeltme beyannameleri ile ilgili olarak yapılacak incelemelerde aşağıdaki hususlar dikkate alınacaktır.

- a) Matrah ve/veya vergiyi azaltıcı ya da sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı mahiyetteki beyannameler; yapılan düzeltmenin mükellef tarafından haklı bir nedene veya bir hataya dayandığının belgelendirilmesi ya da mükellefçe verilen yazılı izahatın vergi dairesi müdürünce yeterli görülmesi halinde miktarına bakılmaksızın kabul edilecek ve bu düzeltme beyannameleri incelemeye sevk edilmeyecektir.
- b) İade hakkı da doğuran düzeltici nitelikteki gelir, kurumlar ve katma değer vergisi beyannameleri için Bakanlığımızca belirlenen limitlere göre işlem yapılacaktır."

İç Genelge böyle olmakla beraber, Hazine aleyhine olan düzeltme talepleri çoğu zaman İNCELEMEYE SEVK edilmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun'una ilişkin 20 no.lu Tebliğ'in D bölümünde şu hüküm yer almaktadır :

"Tam tasdik sözleşmesi düzenlenen mükelleflerin hesaplarının ilgili Yeminli Mali Müşavirlerce incelenmesi sırasında önceki aylara ait hatalı işlemlerin tesbit edilmesi halinde, bu hatalı işlemler Yeminli Mali Müşavirlerce düzeltilir. Bu düzeltmeler katma değer vergisi ya da muhtasar beyannamelerde de bir düzeltmeyi gerektiriyor ise Yeminli Mali Müşavirlerin düzenleyecekleri bir rapor ekinde verilecek (pişmanlıkla verilecekler dahil) düzeltme beyannameleri, vergi dairelerince incelemeye gönderilmeyecek ve düzeltmeler Yeminli Mali Müşavir raporu doğrultusunda yerine getirilecektir."

2006 yılı Aralık ayı KDV beyannamesi verildikten sonra, 2006 yılına ait ciddi meblağlı fatura ortaya çıkarsa ve bu faturalardaki KDV indirim hakkı kaybedilmek istenmezse, tam tasdiki yapan yeminli mali müşavire başvurarak, düzeltme beyannamesi yapılması ve bunun rapora bağlanması konusunda yardım istenebilir.

+

- Aralık 2006 ayında %1 veya %8 orana tabi teslim veya hizmet yapılmışsa ve Aralık ayı itibariyle indirimle giderilemeyen KDV varsa, mahsup suretiyle kullanılabilecek aylık KDV iade hakkı da var demektir. İsteyen mükellefler bu haklarını kullanabilirler.

Ancak indirimli orana tabi teslim ve hizmetleri nedeniyle yıllık bazda KDV iadesi almak isteyen firmalar bu yıllık KDV iade haklarını en erken Ocak 2007 ayı KDV beyannamesi ile kullanabilecekleri için Aralık 2006 KDV beyannamesinde yıllık KDV iade talebi yer almamalıdır. (İndirimli oran veya başka nedenlerle KDV iade hakkı bulunan ve bu konuda tereddütleri olan firmaların yardım talebiyle şirketimize başvurmaları tavsiye olunur.)

KDV beyannamelerinizin doldurulmasında www.bdodenet.com.tr adresli web sitemizde KDV 5 adıyla bulunan elektronik kitabımızın 42 maddeye ilişkin bölümündeki KDV BEYANNAMESİ DOLDURMA KILAVUZU yol gösterici olacaktır.”