

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 30.11.2017
Duyuru No : 2017/129
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
ARALIK 2017 - Sayı : 300

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

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

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

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

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

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

KDV İNDİRİMİNDE ZAMAN SINIRININ KALDIRILMASI GEREĞİ VE BU SINIR AÇISINDAN ÖZEL HESAP DÖNEMİ KULLANAN MÜKELLEFLERİN DURUMU

ÖZET :

İndirim hakkı KDV'nin temel özelliğidir. Bu hakkın aksatılması KDV uygulamasını zedeler.

KDV ilk uygulanmaya başlandığında (yaklaşık 1,5 yıl süreyle) KDV indirim hakkı ay ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlamanın ortaya koyduğu büyük sıkıntı nedeniyle yasa değişikliği yapılarak KDV indirim hakkı takvim yılı ile sınırlı hale getirilmiştir.

KDV indirim hakkının takvim yılı ile sınırlandırılması, 30 yıldan uzun süredir KDV tatbikatını olumsuz yönde etkilemekte ve zedelemektedir.

KDV indirim hakkının ne ay ne de yıl ile sınırlandırılmasına gerek yoktur. Halen devam eden takvim yılı sınırı bir an önce kaldırılmalıdır.

Söz konusu takvim yılı sonunun özel hesap dönemi kullanan mükellefler açısından Aralık ayı sonu olarak mı, yoksa bu mükellefin kullandığı hesap döneminin sonu olarak mı anlaşılması gerektiği konusunda Maliye İdaresi çelişkili görüşler ortaya koymuş ve yeni verilen bir özelge ile güncel idari görüşün, **Aralık ayının özel hesap dönemi kullananlar da dahil tüm mükellefler için KDV indirimi açısından zaman sınırı teşkil ettiği yönünde olduğu anlaşılmıştır.**

Anahtar Kelimeler :

KDV indirimi, KDV indirim yasağı, takvim yılı, özel hesap dönemi, takvim yılının aşılması şartı.

1. KDV İNDİRİM HAKKININ KULLANILMASI AÇISINDAN ZAMAN SINIRI KONULMASININ SAKINCALARI, BU SINIRA İLİŞKİN YASAL GELİŞMELER VE KDV İNDİRİMİNDE TAKVİM YILI AŞILAMAYACAĞI YÖNÜNDEKİ MEVCUT YASA HÜKMÜNÜN KALDIRILMASI GEREKLİLİĞİ :

1.1. KDV İndiriminde Zaman Sınırı Konulması Başından Beri Ciddi Sakıncalar Yaratmıştır :

KDV indirimi, KDV uygulamasının temel unsurudur. Çok açık bir gereklilik olmadığı sürece KDV indirim hakkı engellenmemelidir.

KDV indirimi için zaman sınırı konulması fevkalade anlamsızdır. Çünkü indirimde gecikme hiçbir zaman hazine aleyhine sonuç veremez. Hal böyle iken zaman sınırı koyup KDV indirim hakkını kısıtlamak, gereksiz yere KDV tatbikatını sıkıntılı hale getirmek anlamını taşımaktadır.

İlk 1,5 yıl aylık bazda daha sonraki yaklaşık 30 yıl takvim yılı bazında uygulanan bu zaman sınırı pek çok ihtilafa, haklı mükellef hoşnutsuzluklarına, gerek İdare gerek vergi yargısı nezdinde sıkıntı ve zaman kayıplarına yol açmıştır.

1.2. KDV İndirim Hakkının Kullanılmasının Zaman İle Sınırlanmasına İlişkin Yasal Gelişmeler :

- KDV Kanunu 1985 başında yürürlüğe girmiştir. İlk zamanlar, KDV'nin aylık bazda uygulanan bir vergi olduğu fikrine dayanılarak, KDV indirimlerinin ancak ilgili ayında (indirimin dayandığı faturanın düzenlendiği ay itibariyle) kullanılabileceği daha sonra kullanılmasının mümkün olmadığı şeklinde bir tatbikat cereyan etmiştir. Başta faturaların geç ele geçmesi olmak üzere muhtelif nedenlerle faturanın düzenlendiği ay itibariyle alıcı kayıtlarına girememiş olması ve beraberinde KDV indirim hakkının kaybedilmesi yahut düzeltme yapılması külfeti, yoğun şikayetlere sebebiyet vermiştir.

- Bunun üzerine 3297 sayılı Kanun ile KDV Kanunu 29 uncu maddesine 3 no.lu bend eklenerek 20.06.1986 tarihinden itibaren, KDV indirimine ilişkin aylık zaman sınırı kaldırılmış ve yerine takvim yılı zaman sınırı olarak konulmuştur. Bu değişikliğe ilişkin gerekçede ay sınırının kaldırılması ile mükellefe rahatlık sağlandığı, yıllık sınırın ise gelir ve kurumlar vergisine paralellik sağlamak amacıyla konulduğu belirtilmektedir. Bu gerekçe geçerli değildir. Çünkü KDV indirimi ile gelir ve kurumlar vergisinin hiçbir alakası yoktur. Bir rahatsızlığın yerine başka bir rahatsızlık konulmuştur. Dolayısıyla KDV indirim hakkının kullanılmasında zaman sınırının hiçbir gereği ve gerekçesi mevcut değildir. Bu sınır tamamen kaldırılmalı ve KDV indirim hakkı genel zaman aşımı süresi (5 yıl) boyunca istenilen herhangi bir ayda kullanılabilmelidir.
- Söz konusu takvim yılı sınırı konusunda giderek çoğalan şikayetler üzerine 1995 yılında çıkarılan 49 no.lu Tebliğ ile bazı yumuşama hükümleri getirilmiş, daha sonra 117 no.lu Tebliğ ile 49 no.lu Tebliğin ilgili bölümünü kaldırmak suretiyle Maliye İdaresi eski sert yorumuna geri dönmüştür.
- KDV indirimi hakkının takvim yılıyla sınırlandırılmasına ilişkin talep ve şikayetlerin devamı üzerine 15.02.2017 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 11 no.lu KDV Genel Tebliği ile yumuşama hükümleri getirilmiştir. Bu hükümler bazı açılardan rahatlatıcı olmakla beraber, sorunları tamamen çözmüş değildir. Üstelik bu çözümlerin daha önce neden getirilmediği ve neden bu kadar sınırlı tutulduğu soruları gündeme gelmiştir.

1.3. KDV İndiriminde Takvim Yılı Aşılamayacağı Yönündeki Mevcut Yasa Hükümünün Kaldırılması Gerekliliği :

Yukarıda yaptığımız açıklamalardan anlaşılacağı üzere KDV indirim hakkının kullanılması açısından zaman sınırı konulması hem gereksiz ve anlamsızdır, hem de KDV tatbikatı açısından ciddi sakıncalar yaratmaktadır.

Bu sorunun çözülmesi için;

KDV Kanunu’nun 29/3 üncü maddesindeki “.....VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN VUKU BULDUĞU TAKVİM YILI AŞILMAMAK ŞARTIYLA....” ibaresinin bir an önce yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

Bu konudaki detaylı görüşlerimiz KDV 6 isimli elektronik kitabımızın 29 uncu maddeye ilişkin 3.9. no.lu bölümündedir.

2. **ÖZEL HESAP DÖNEMİ KULLANAN MÜKELLEFLERİN, KDV İNDİRİMİNDE TAKVİM YILI OLARAK BELİRLENEN ZAMAN SINIRI KARŞISINDAKİ DURUMU :**

KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesi şöyledir:

“İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu TAKVİM YILI AŞILMAMAK ŞARTIYLA, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.”

Asıl düşüncemiz KDV indiriminde zaman sınırının tamamen kaldırılması olmakla beraber, mevcut sınır devam edecekse, buradaki takvim yılı tabirinin ÖZEL HESAP DÖNEMİ uygulayan firmalar açısından özel hesap dönemi olarak yorumlanması gerektiği kanaatindeyiz.

Öteden beri dile getirmekte olduğumuz bu görüşümüz, 15 no.lu KDV Sirkülerleri ile Maliye İdaresi'nce de kabul edilmiştir.

Ancak 60 no.lu Sirküler ile daha önceki 59 adet Sirküler(bu arada 15 no.lu Sirküler) yürürlükten kaldırılmış, 60 no.lu Sirkülerde özel hesap dönemi kullanan mükelleflerin yıl aşımı nedeni indirim yasağı açısından Aralık ayına mı, yoksa kendi hesap dönemlerinin son ayına mı tabi olduğu konusunda herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Böylelikle belirsiz hale gelen idari görüşün ne yönde olduğu, yeni verilen bir özelge¹ ile ortaya çıkmıştır.

Bahsi geçen özelgenin son paragrafında şöyle denilmektedir :

“Buna göre, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, firmanıza özel hesap dönemi tayin edilmiş olsa bile, özel hesap dönemi içerisinde olmakla beraber takvim yılı aşıldıktan sonra kanuni defterlerinize kaydedilen faturalarda yer alan KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

Görüldüğü gibi İdare, 15 no.lu Sirkülerdeki görüşünün aksine, özel hesap dönemi kullanan mükellefler açısından da Aralık ayını sınır olarak kabul etmektedir.

¹ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 31.10.2017 tarih ve 93767041-130(29-2016-41)-43325 sayılı özelge.

Örnek vermek gerekirse; 2017'nin herhangi bir ayında 2017 yılında düzenlenmiş bir fatura, bu ayda ve yılın izleyen aylarında (en geç Aralık ayında) kayda alınmak suretiyle KDV indirimi yapılabilmektedir. Buna göre, kaydedilmesi unutulmuş Ocak 2017 tarihli bir fatura Aralık 2017 tarihinde yasal defterlere kaydedilmek suretiyle bu faturadaki KDV'nin Aralık 2017 KDV beyannamesinde indirimler arasında gösterilmesi mümkündür. (VUK Kanunu'ndaki kayıt süreleri ile ilgili hükümler KDV indirimini etkilememektedir.) Ancak 2017 tarihli bir faturanın Ocak 2018 ve izleyen aylara ait KDV beyannamelerinde indirimler arasında gösterilmesi yasaktır.

Bu kuralın özel hesap dönemi kullananlar açısından da geçerli olduğu, söz konusu özeldede kabul edilmektedir. Mesela 1 Nisan - 31 Mart dönemini özel hesap dönemi kullanan bir mükellef Ocak 2017 tarihli bir faturayı 31 Mart'tan sonra (en geç Aralık 2017'ye kadar) kayda aldığı anda, özel hesap dönemi aşılmış olmasına rağmen KDV indirim hakkını kullanabilecek, ancak 2017 tarihli bir faturayı kendi özel hesap dönemi içinde olan Ocak, Şubat ve Mart 2018 aylarında (ve izleyen aylarda) KDV indirimine konu edemeyecektir.

3. SONUÇ :

KDV indiriminde önceleri aylık daha sonra yıllık olarak uygulanan süre sınırı fevkalade gereksizdir.

Bu sınır KDV uygulamasını büyük ölçüde zedelemiş ve ciddi sorunlar yaşanmasına yol açmıştır.

KDV Kanunu'nun 29/3 üncü maddesindeki “.....**VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN VUKU BULDUĞU TAKVİM YILI AŞILMAMAK ŞARTIYLA....**” ibaresinin bir an önce yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

Maliye İdaresi eskiden özel hesap dönemi kullanan mükellefler açısından bu sınırın Aralık ayı değil, özel hesap döneminin son ayı şeklinde anlaşılması gerektiği görüşündeydi.

Yeni verilen bir özeldeden güncel idari görüşün, KDV indirim yasağı açısından özel hesap dönemini kullananların da Aralık sonunu, KDV indirim hakkının kullanılması bakımından zaman sınırı olarak dikkate almaları gerektiği yönünde olduğu anlaşılmıştır.

Bizim görüşümüz, KDV indirimi açısından zaman sınırının tamamen kaldırılması (5 yıllık genel zaman aşımı süresinin geçerli olması) ve bu sınır devam ederse özel hesap dönemi kullananlar açısından takvim yılı sonu kavramının özel hesap dönemi sonu olarak algılanması gerektiği yönündedir. Başka bir anlatımla, Maliye İdaresi'nin yeni görüşüne katılmıyoruz.