

KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİNDE ÖZEL HESAP DÖNEMİ BOŞLUĞU

SPECIAL ACCOUNTING PERIOD LOOPHOLE
IN VALUE ADDED TAX DEDUCTION



Emre AKIN*

ÖZ

Hukuken önceden genel tebliğ veya sirküler ile yapılan bir tali düzenlemenin kaldırılması veyahut da kaldırıldıktan sonra yerinin doldurulmaması, mükellefler nezdinde bir boşluk ve serbesti izlenimi uyandırmaktadır. Ancak bu durum bir boşluk değil; asli düzenleme olan kanuna dönüş ve kanuni şartların İdare tarafından yeterli ve yerinde görülmesi demektir. Özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından katma değer vergisi indiriminde, takvim yılı mı özel hesap döneminin mi geçerli olacağı düşüncesi bu durumdan ortaya çıkmıştır. Önceki tali düzenlemelerde, İdare tarafından özel hesap dönemine tabi mükelleflerin KDV indirimlerinde takvim yılını değil özel hesap dönemini dikkate alacakları belirtilmiştir. Daha sonraki düzenlemelerde ise bu açıklama kaldırılmıştır. Mevcut uygulamaya göre, mevzuatta özel hesap döneminde KDV in-

ABSTRACT

The act of annulment of a subject that has been previously regulated by a general communiqué or a circular, or leaving blank without putting a new one in its place leads to a perception of a loophole in the eyes of taxpayers. However, this situation is actually not a loophole, instead the tax administration consider the law as a sufficient and appropriate primary source of practice. The question of whether special accounting period or calendar year is applicable as to the value added tax deduction of those who keep their books in a special accounting period rises as a result of this situation. According to the previous secondary regulations, the tax administration had the opinion that such taxpayers had to taken into consideration their special accounting periods, rather than the calendar year. In the succeeding regulations, this thinking was left. The current rule is that such

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 17.10.2017 / M.K.T.: 16.10.2017

indiriminin takvim yılı esasına bağlı olduğu kanuni şartı benimsenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Katma Değer Vergisi İndirimi, Özel Hesap Dönemi, Takvim Yılı.

Jel Sınıflandırması: H20,H26,H29

taxpayers have to take into account the calendar year while reclaiming their VATs.

Keywords: Value added tax deduction, special accounting period, calendar year

Jel Classification: H20,H26,H2

1- GİRİŞ

İndirim mekanizması, katma değer vergisinin en önemli müessesesidir. Gelir tipi KDV ile tüketim tipi KDV'nin karışımı şeklinde uygulanan katma değer vergisi sistemi, "indirim" mevzuun doğru şekilde gerçekleşerek meydana gelen katma değer vergilendirilmesi düşüncesini sağlamak adına indirim müessesinde katı kurallar içermektedir.

Bu kuralların en önemlisi, katma değer vergisi indiriminin takvim yılı aşılmamak şartıyla vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu vergilendirme döneminde indirime konu edilmesi kuralıdır. Bu şart, kanuni bir şart olmakla birlikte, günümüze kadar yapılan tali düzenlemelerle özel hesap dönemi yönünden de açıklamalar ve düzenlemeler getirilmiştir. Ancak şu anki mevcut düzenlemeler dikkate alındığında, takvim yılı-özel hesap dönemi açısından bir düzenleme bulunmamaktadır. Mükellefler tarafından da bu durum, bir boşluk ve serbesti gibi algılanmaktadır. Kaldı ki, bununla ilgili ve bu hususu belirten bir çalışmada yapılmamıştır.

Çalışmanın müteakip bölümlerinde, katma değer vergisi indiriminin özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından takvim yılı ile bağlı olup olunmayacağı değerlendirilerek, özel hesap dönemine yönelik mevzuat sukûtunun (boşluğu) ortaya konulması sağlanacaktır.

2- İNDİRİM MEKANİZMASI

Katma değer vergisinde yer alan indirim mekanizması, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda başta 29 ve 34. maddelerinde olmak üzere belli şartlara bağlanmıştır. Ancak makalenin asli konusu, özel hesap dönemine tabi mükelleflerin indirim mekanizmasındaki takvim yılı esasını nasıl uygulayacakları ve tali mevzuatta bir düzenleme yer almamasının doğurduğu boşluğun belirtilmesi olduğundan indirimin şartlarına ayrıntılı olarak yer verilmeyecektir. Özellikle takvim yılı esasını irdelemeyecektir.

2.1- Katma Değer Vergisi İndiriminde Takvim Yılı Esası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Vergi İndirimi" başlıklı 29. maddesinde, "İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükümden anlaşılacağı üzere, indirim hakkına yönelik kanunen bir düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla bu hükümden yer alan şartlar, kanuni bir zorunluluktur. Böylece KDV indirimi, takvim yılı esasına bağlanmıştır. Şöyle ki, indirim, ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılında yapılabilecektir. Takvim yılı aşıldığı takdirde, indirim hakkının kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Aynı Kanun'un 29/4. maddesinde ise, "*Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi indirimi uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu*

Kanunun ana ilkelerine uygun olarak gidermeye ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenlemeye yetkilidir.” denerek indirim uygulamasına yönelik düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

Bu açıklamalar sonucunda, KDV indiriminde takvim yılının aşılmasıyla indirimin yapılma zorunluluğu kanuni bir şart olmakla birlikte, Maliye Bakanlığının da kanunun ana ilkelerine uygun olarak bazı aksaklıkları gidermeye ve indirime yönelik usulleri belirlemeye yetkili olduğu anlaşılmaktadır.

Bu minvalde, Maliye Bakanlığı tarafından özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından takvim yılının esas alınıp alınmayacağı hakkında geçmiş ve yürürlükten kalkmış düzenlemelerde bazı açıklamalar yapılmıştır.

3- ÖZEL HESAP DÖNEMİNDE KDV İNDİRİMİ

3.1- Özel Hesap Dönemi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Hesap Dönemi” başlıklı 174. maddesinde, *“Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.*

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun *bulunmayanlar* için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12’şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

...

Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.” ifadesi yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan bu hükümlerle eğitim, turizm, yabancı şirketler gibi mükellefler, müracaatları üzerine takvim yılı ile bağlı olmaksızın özel hesap dönemleri tayin edilerek kazançlarını tespit etmektedirler.

Ancak bu hüküm görüldüğü üzere, kazancın tespiti yani gelir ve kurumlar vergisi açısından uygulanmaktadır. Katma değer vergisinin, bir kazanç vergisi olmayıp kendine ayrı esasları olduğundan indirim yönünden 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunundaki 29/3. maddesinde yer alan “takvim yılı” dikkate alınacaktır.

3.1.1- Özel Hesap Döneminde KDV İndirimi’ne Yönelik Mevcut Mevzuat

Yukarıda açıklandığı üzere, takvim yılı esas kanuni bir şart olsa da, yine kanunla Maliye Bakanlığının indirime yönelik usulleri düzenleme yetkisi verilmiştir. Bu minvalde de, Maliye Bakanlığı yayımladığı Genel Tebliğ ve Sirküler ile bazı açıklamalar yapmıştır. Şu anda yürürlükte bulunan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 60 No’lu Katma Değer Vergisi Sirküleri’nde özel hesap dönemine temas eden bazı açıklamalar yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde özel hesap dönemi ile ilgili tek açıklama bulunmaktadır. O da, *“3.4.6. Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin İade Talepleri”* başlığında, *“Kazancın tespiti yönünden kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerince, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen ancak işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirim yoluyla giderilemeyen ve yılı içinde de mahsubu yapılamayan vergilerin bu mükelleflere nakden iadesi, takvim yılı esasına göre yerine getirilecektir.”* açıklamasıdır. Bu açıklamada görüldüğü üzere, sadece indirimli orana tabi iade işlemlerinde, iadenin özel hesap dönemine göre değil de, takvim yılı esasına göre yerine getirileceği belirtilmiştir.

Bu açıklama da, indirimli oranlı iadenin ilk yıl mahsuben sonraki yıl nakden yapılacak olması ve ilk yıl mahsuben yapılamayan iadenin sonraki yıl nakden yapılırken iade talebi en erken izleyen yılın

Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecek olmasından ileri gelmektedir. Bir başka deyişle bu açıklama, indirimli oranlı iade işlemlerinde iade taleplerini indirimli oranlı iade esaslarına uygun hale getirmek içindir.

Bunun dışında, ilgili Tebliğ'de özel hesap döneminde KDV indirimine yönelik herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

60 no'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde de, buna istinaden yapılan herhangi bir açıklama ya da getirilen bir düzenleme bulunmamaktadır.

Dolayısıyla Maliye Bakanlığı, indirim mekanizmasına yönelik kendisine verilen düzenleme yetkisini, özel hesap dönemine tabi mükelleflerin takvim yılı esasını dikkate alıp almayacaklarına ilişkin bir açıklama yapma yönünde kullanmamıştır. Bu nedenle şuan ki mevcut düzenlemelerde, özel hesap dönemine tabi mükelleflere istisnai bir hüküm ya da açıklama getirilmemiştir.

Ancak, mevcut mevzuat hükümlerinden önceki uygulamada özel hesap dönemine ilişkin indirim yönünden bazı açıklamalar bulunmaktaydı.

3.1.2- Özel Hesap Döneminde KDV İndirimi'ne Yönelik Önceki Mevzuat

15 No'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde, "3. Özel Hesap Dönemi Tayin Olunan Mükelleflerçe İndirim Hakkının Kullanılması:

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

Bu açıklamayla, Maliye Bakanlığı, Kanun'un 29/4. maddesinden kaynaklanan yetkisini kullanmıştır. Böylece, özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından takvim yılı esası yerine özel hesap dönemi belli edilmiştir. Katma değer vergisi indirim hakkı, takvim yılı değil; özel hesap dönemi aşılmasıyla kullanılabilir. Bu açıklamayla, özel hesap dönemine tabi mükellefler açısından gelir ve kurumlar vergisi ile katma değer vergisi arasında mutabakat sağlanarak tamamen özel hesap döneminin dikkate alınması sağlanmıştır.

Ancak, ilgili Sirküler'de yapılan açıklama 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde ya da Genel Tebliğ'de yer almamıştır.

60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinin sonunda, "1-59 No.lu KDV Sirkülerleri yürürlükten kaldırılmıştır." ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeyle, yukarıya alınan 15 No'lu Sirküler ve muhtevastaki açıklamalar yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla söz konusu açıklamalar, mevcut düzende geçerliğini korumamaktadır.

15 No'lu Sirkülerin yürürlükten kaldırılması ve aynı açıklamanın mevcut tali düzenlemelerde yapılamaması ile özel hesap döneminin KDV indirimi açısından bir farklılık doğmuştur. 60 No'lu Sirküler'in yayımlandığı 08/08/2011 tarihine kadar, özel hesap dönemine tabi mükellefler takvim yılını değil özel hesap dönemlerini indirim hakkı açısından dikkate almaktaydılar. Ancak 60 No'lu Sirküler'in yayımı ile birlikte, söz konusu açıklama tekrar edilmediğinden ve Sirküler'de yer almadığından tekrar takvim yılı esasına geçilmiş olmaktadır.

Bu minvalde, neredeyse tüm Sirküleri birleştiren 60 No'lu Sirküler, 15 No'lu Sirkülerdeki özel hesap dönemine yönelik açıklamaya yer vermediğinden 08/08/2011 tarihinden itibaren özel hesap dönemine tabi mükellefler, takvim yılı aşılmamak şartıyla katma değer vergisi indirim haklarını kullanabilecektir.

4- SONUÇ

15 No'lu Sirküler'de özel hesap dönemine tabi mükelleflerin takvim yılı değil; özel hesap dönemlerini KDV indiriminde dikkate alacakları belirtilse de, 60 No'lu Sirküler ile 15 No'lu Sirküler yürürlükten kaldırıldığı ve aynı açıklamalar yapılmadığından dolayı özel hesap dönemine ilişkin önceki uygulamanın dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Ancak mükellefler nezdinde bu durumun gözden kaçtığı ve önceki uygulamanın devam ettirilme eğiliminin söz konusu olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, sadece mevcut mevzuat düzenlemeleri kapsamında uygulama yapılması mümkündür.

Özel hesap dönemine tabi mükellefler, katma değer vergisi indirim hakkını özel hesap dönemini dikkate alarak değil takvim yılını dikkate alarak kullanabilecektir. Gelir veya kurumlar vergisi açısından özel hesap dönemi geçerli olsa da, katma değer vergisi açısından takvim yılını esas alacaklardır. İndirimli oranlı iade işlemlerinde, indirimli oranlı iadenin özelliğine binaen özel bir açıklama ile özel hesap döneminin değil, takvim yılının dikkate alınacağı ayrıca belirtilmiştir.

Mükellefler, eski uygulamanın devam ettirilmemesini bir boşluk gibi algılamakta olup, İdare tarafından yetkinin kullanılmaması ve sukût edilmesi kanuni şartın(takvim yılı esas) geçerli olduğunu göstermektedir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 15 No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri(Mülga)
- 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirküleri
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği