



TAKVİM YILI VEYA ÖZEL HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA GELEN FATURALARDA YER ALAN KDV'LERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

İbrahim ERCAN (*)

1 - GİRİŞ

İşletmelerin sınırsız olarak kabul edilen ömrü, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi gereği, hesap dönemi veya takvim yılı olarak belli dönemlere ayrılır ve işletmelerin faaliyetleri bu dönemler itibarıyla değerlendirilir. Bazen, bir döneme ait fatura veya fatura yerine geçen belgeler çeşitli sebeplerle işletmeye ilgili oldukları dönemde ulaşmamakta sonraki dönemde ulaşmaktadır. Hesap dönemi veya takvim yılı içinde olmak kaydı ile işletmeye geç ulaşan belgeler vergi kanunları açısından fazla bir sorun yaratmamakla birlikte, hesap dönemi veya takvim yılının geçmiş olması, mükellefler açısından vergisel bazı sorunlara neden olmaktadır.

Bu yazımızda, hesap dönemi veya takvim yılı kapandıktan sonra gelen belgelerdeki KDV'lerin vergi kanunları karşısındaki durumu açıklanmaya çalışılacaktır.

2- DÖNEMSELLİK KAVRAMI

Dönemsellik kavramı, muhasebenin temel kavramları arasında sayılmış olup, işletmelerin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder. Bu doğrultuda, işletmelerin faaliyet sonuçları ilgili oldukları hesap dönemi ve takvim yılı itibarıyla değerlendirilir.

Hesap dönemi ve takvim yılı ayırımına 213 sayılı VUK'un (Vergi Usul Kanunu) 174. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, hesap dönemi normal olarak bir takvim yılıdır. Takvim yılı dönemi, faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde ise, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi hesap dönemi sayılır.

(*) Vergi Denetmeni

Yasal defterler ise, hesap dönemi itibariyle tutulur, kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılıp ve ertesi dönem başında yeniden açılır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramın gereğidir. Dönemsellik ilkesinin doğal sonucu olarak,

- Bir hasılatın, belli bir dönem kazancının tespiti müspet unsur olarak dikkate alınması için bu hasılatın söz konusu döneme ait olması gerekir.

- Bir giderin, belli bir döneme ilişkin safi kazancın belirlenmesinde menfi unsur olarak

dikkate alınabilmesi için bu giderin söz konusu döneme ait olması gerekir.

Hasılatın ve giderlerin hangi döneme ait olduğunun tespitinde, hasılatın tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmiş olup olmadığını bir önemi bulunmamaktadır. Hesap dönemi sonu itibariyle bunlar tahsil edilmemiş veya ödenmemiş olsalar bile safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınırlar. Yani;

- Tahakkuk etmiş (faturası kesilmiş) ve ödenmiş olsa bile gelecek döneme ait peşin ödenen giderler gelir tablosunda değil bilançonun aktifinde gösterilir.

- Tahakkuk etmiş (faturası kesilmiş ve tahsil edilmiş olsa bile) gelecek hesap dönemine ait olan hasılat, bilançonun pasifinde yer alır.

3- İLGİLİ OLDUĞU TAKVİM YILI veya ÖZEL HESAP DÖNEMİ KAPANDIKTAN SONRA GELEN FATURALARDA YER ALAN KDV

3.1- Takvim Yılı veya Özel Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra Gelen Belgelerde Yer Alan KDV'nin İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı

KDV (Katma Değer Vergisi) Kanunu'nun 29/1-a maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları ver-

giye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini, indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yine, KDV 29. maddeye 3297 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen 3. fıkrasında ise, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. Söz konusu 3. fıkranın gerekçesinde ise, KDV mükelleflerinin indirim haklarını geç kullanmalarının lehlerine olmadığı, belirtilerek gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları ile paralellik sağlamak bakımından indirim hakkı kullanımının takvim yılı ile sınırlandırıldığı ifade edilmiştir.

Ayrıca, 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin, "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.

15 no.lu KDV Sirkülerinde ise, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerinin yükledikleri katma değer vergisini özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmelerinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Bu doğrultuda, mükellefler, bir takvim yılı veya özel hesap dönemi kapandıktan sonra söz konusu takvim yılı veya özel hesap dönemiyle ilgili olarak sonraki dönemlerde gelen belgelerdeki KDV'leri geldiği dönem kayıtlarına intikal ettirip indirim konusu yapamazlar, yani, mükellefler, Aralık dönemi veya özel hesap döneminin son

ayına ilişkin KDV beyannamesini verdikten sonra gelen belgelerdeki KDV'leri, yeni takvim yılı veya yeni özel hesap dönemine ilişkin KDV beyannamelerinde indirim konusu yapamayacaklardır. Ancak, fatura veya benzeri belge, Aralık dönemi veya özel hesap döneminin son ayına ilişkin KDV beyannamesi verilmeden önce gelirse KDV tutarı kayıtlara alınabilecek ve indirim konusu yapılabilir.

Ayrıca, kapanan yılın Aralık ayına ait KDV beyannamesi verildikten sonra gelen geçmiş yıla ait belgelerdeki KDV'nin indirimi, bu belgelerin kapanan yılın son günü itibariyle kapanan yılın defterlerine kaydedilmesi ve Aralık ayı KDV beyannamesi düzeltilerek indirim miktarının yükseltilmesi suretiyle gerçekleştirilebilir. Ancak, bu düzeltme Hazine aleyhine bir düzeltme olduğundan, düzeltme beyannamesinin incelemeye sevk edilmesi söz konusu olacaktır.

3.2- Takvim Yılı veya Özel Hesap Dönemi Kapanıktan Sonra Gelen Belgelerde Yer Alan KDV'nin Gider Yazılıp Yazılamayacağı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Vergi uygulamaları açısından tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince, her gelir veya gider unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 58. maddesinde "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek

KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez," hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddenin mefhumu muhalifinden mükelleflerce indirimi mümkün olmayan KDV'lerin gider olarak dikkate alınabileceği sonucu çıkmaktadır. İlgili olduğu dönem geçtikten sonra işletmeye gelen fatura veya benzeri belgeler üzerindeki KDV "vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının aşılmaması" şartını ihlal ettiği için indirimi mümkün değildir.

3.3- Geç Gelen Belgelerde Yer Alan KDV İçin İndirim Hakkından, Gelir veya Kurumlar Vergisi İçin Gider Yazabilme Hakkından Yararlanıp Yararlanamama Halleri

Yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız, geç gelen belgede yer alan KDV'nin indirimi ve gelir veya kurumlar vergisi için gider yazılmasına ilişkin durumlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

1- Geç gelen belgede yer alan, KDV için indirim hakkından ve gelir veya kurumlar vergisi için gider yazabilme hakkından, yararlanamama hali;

Takvim yılı veya özel hesap dönemi kapanıktan sonra gelen faturada yer alan KDV miktarı küçük olup, pratik bir çözüm aranıyorsa ve kapanan yıla ilave kayıt yapılmak istenmiyorsa, KDV dahil tutar, yeni yılda kanunen kabul edilmeyen gider yazılabilir. Bu çözüm pratik olmakla beraber, mükellefe, geç gelen belgede yer alan KDV miktarı için indirim hakkından yararlanamaması ve geç gelen belge herhangi bir gidere ilişkin ise, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alamaması gibi, gelir veya kurumlar vergisi ile KDV yönünden mali hak kaybettiren bir yöntemdir

2- Geç gelen belgede yer alan, KDV için gelir veya kurumlar vergisi açısından gider yazabilme hakkından yararlanabilme, ancak KDV indirim hakkından yararlanamama hali;

193 sayılı GVK'ya göre, bir takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi izleyen yılın Mart ayı içinde, 5520 sayılı KVK'na göre, bir hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın içinde verileceği belirtilmiştir. Bu şekilde vergi kanunları, geçmiş yıl hesaplarını kesinleştirmeleri için gelir vergisi mükelleflerine 3 ay, kurumlar vergisi mükelleflerine 4 ay süre tanımaktadır. Bu zaman zarfında geçmiş yıl tarihini taşıyan kayıtların, kapanan yıl defterlerine yapılması mümkündür.

Ocak ayı içinde yasal defterlere kapanış tasdiki yapılması devamındaki sayfalara kayıt düşülmesini ve mali tabloların hazırlanmasında bu ilave kayıtların dikkate alınmasını engellemez. Geç gelen belgeye yönelik olarak geçmiş yıl defterlerinde, 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 imkânı sağlanmış fakat KDV indirim hakkından vazgeçilmiş olacaktır.

3- Geç gelen belgede yer alan, KDV için indirim hakkından, yararlanabilme hali;

Geç gelen belgedeki KDV tutarı kapanan yıl itibarıyla indirim konusu yaparak kayıtlara almak mümkündür. Ancak, Aralık veya özel hesap döneminin son ayına ilişkin KDV beyannamesi, bu kayıt dikkate alınmaksızın daha önce verildiğinden, indirim hakkının kullanılabilmesi için Aralık veya özel hesap döneminin son ayına ilişkin KDV beyannamesinin bu ilave indirimi de içerecek şekilde yeniden düzenlenmesi ve "düzeltme beyannamesi" olarak vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.03.2009 tarih ve B.07,1.GİB.04.99.16.01/2-

MUK-445 sayılı "Hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturaların hangi dönemin gideri olacağı, KDV'nin indirilip indirilemeyeceği." konulu Muktezası da aşağıdaki gibidir;

"İlgide kayıtlı dilekçeniz ile Başkanlığımızın vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, 2008/Aralık dönemine ait faturaların 2009 yılında gelen satıcı faturalarında yer alan Katma Değer Vergisinin 2008 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasında, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri belirtilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrası gereğince indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Öte yandan, konuya ilişkin olarak yayımlanan 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin, "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 kullanılabilirliği hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre, 2008 yılı ile ilgili olarak hesap dönemi kapandıktan sonra alınan faturalara ilişkin katma değer vergisinin, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu hesap dönemi aşıldığından, indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Vergi uygulamaları açısından tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince, her gelir veya gider unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Bu çerçevede, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturalarda yer alan tutarlar, şirketinizce tahakkuk ettikleri dönemin gideri olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, söz konusu faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi tutarlarının maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınması mümkündür. Bu tutarların gider olarak dikkate alınması halinde, ilgili oldukları döneme ilişkin kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaları gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

4- SONUÇ

Takvim yılı veya özel hesap dönemi kapandıktan sonra gelen belgelerde yer alan, KDV için indirim hakkından ve gelir veya kurumlar vergisi için gider yazabilme hakkından, yararlanmak istenmiyorsa, KDV dahil tutar, yeni yılda kanunen kabul edilmeyen gider yazılabilir.

Geç gelen belgelerde yer alan, KDV için gelir veya kurumlar vergisi açısından gider yazmak istenmiyorsa, geçmiş yıl hesaplarını kesinleştirmeleri için gelir vergisi mükelleflerine tanınan 3 ay, kurumlar vergisi mükelleflerine 4 aylık süre içinde, belgelerdeki KDV dahil tutar üzerinden geçmiş yıl defterlerinde gider karşılığı ayrılarak gider kaydı yapılabilir.

Geç gelen belgelerdeki KDV için indirim hakkından yararlanmak isteniyorsa, Aralık veya özel hesap döneminin son ayına ilişkin KDV beyannamesinin geç gelen belgelerde yer alan KDV'leri içerecek şekilde yeniden düzenlenmesi ve "düzeltilme beyannamesi" olarak vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- T.C. Yasalar, (31.12.1960), 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Ankara.
- T.C. Yasalar, (10.01.1961), 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Ankara.
- T.C. Yasalar, (25.10.1984), 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Ankara.
- T.C. Yasalar, (13.06.2006), 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara.
- Maliye Bakanlığı; (18.07.1986), 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, Ankara.
- Gelirler Genel Müdürlüğü, (05.05.2004), 15 no.lu KDV Sirküleri, Ankara.
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, (23.03.2009), "Hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturaların hangi dönemin gideri olacağı, KDV'nin indirilip indirilemeyeceğine ilişkin Mukteza", İstanbul
- Çalışaneller, Altar ; "Takvim Yılından Sonra Gelen Belgelerin Vergisel Açısından İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi", www.muhasibetr.com (22.01.2008)
- Ergül, Mahmut Tayyar; "Dönem Kapandıktan Sonra Gelen Faturalardaki KDV'lerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs 2006/75,
- Maç, Mehmet; "KDV İndiriminde Takvim Yılı Aşılması Şartı ve Geç Gelen Faturalar", Mali Çözüm, Sayı 61.
- Maç, Mehmet; " Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları" e-kitap