

CİRO PRİMLERİ VE KDV İNDİRİM ZAMANI MUAMMASI

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE (Denge İstanbul YMM A.Ş.)
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı,
hyavuzcan@mazarsdenge.com.tr

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2014 sayısında yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Ciro primi faturaları genellikle yılın son ayında gündeme gelen, 31/12 itibariyle alıcının son mal alımı sonrası karşılıklı hesaplamaların yapıлып, mutabık kalımdan sonra faturası kesilen bir husustur. Uygulamada birçok mükellef Aralık ayının son günlerinde fatura ayırmak suretiyle, Ocak ayının ortalarına doğru kesinleşen ciro primleri için geriye dönük 31/12 tarihli ciro primi faturası kesebilmektedir. Her ne kadar bu uygulama ilgili yasa maddelerinin lafzına aykırı olsa da, Vergi İdaresinin bu konuda uygulamadan kopuk ve katı yorumu karşısında mükellefler bu şekilde çıkış yolları yaratmak zorunda kalmaktadır. Ancak bazı zamanlarda ise bu hesaplamalar çeşitli nedenlerle Aralık ayı KDV beyannamesinin verileceği tarihe kadar da yetişmeyebilmektedir. Netice itibariyle bütün bir yılın dönem sonu işlemleri yoğunluğu yaşanırken bir de bu işlerle uğraşmak sanıldığı kadar kolay değildir ve maalesef dönemsellik denen kavran kitaplarda anlatıldığı gibi her zaman mükemmel bir şekilde uygulanamayabilmektedir.

Bilindiği üzere KDV mevzuatı açısından mülga 116 No.lu KDV Genel Tebliği ile ciro primlerinde idari görüş değişikliği yapılmıştır. **Bu yeni görüş, 26.4.2014 günü yayınlanan ve 1.5.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girerek, bu tarihe kadar geçmişte yayınlanmış 123 adet KDV genel tebliğinin tamamını yürürlükten kaldıran yeni KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de (KDVGUT) benimsenmiştir.** Buna göre, ciro primleri “hizmet” olarak değil “asıl işlemin matrahında değişikliğe neden olan bir işlem” olarak görülmeye başlanmıştır. Buna bağlı olarak, ciro priminin tahakkuk ettiği (hesaplanarak kesinleştiği, hak sahibi tarafından talep edilebilir hale geldiği) zamanın tespiti ile KDV Madde 35’de yer verilen asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi hükümleri arasındaki ilişkinin incelenmesi, buna bağlı olarak KDV indirim ve beyan zamanının tespiti ile prim tutarının gider ve gelir olarak beyan edilmesi gereken hesap döneminin tespitine yönelik inceleme ve görüşlerimiz bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmamızda ciro primi olarak ifade ettiğimiz kavram “*Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar*” olarak dikkate alınmalıdır. Diğer taraftan çalışmamızda, mal teslimi veya hizmet ifası kapanan hesap döneminde gerçekleşen; ancak, faturası ertesi hesap dönemine sarkan işlemlerde KDV indirimi açısından bize göre Vergi İdaresi’nin tutarsızlıklar taşıyan özelgeleri üzerinden görüşlerimizi de açıklamaya çalışacağız.

2. KDV MEVZUATINDA VERGİ İNDİRİMİ ZAMANI VE ŞEKLİ

KDV Kanununda verginin indirim zamanı ve şekli hakkında konumuz açısından önem arz eden düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

“Madde-29 / 3. İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.

Madde- 34 / 1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”

Görüldüğü üzere, KDV Kanunu'nun 29/3 maddesi gayet açık ve nettir. KDV indirimi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği (mal teslimi ve hizmet ifasının gerçekleştiği) hesap dönemi içinde, ilgili vesikalar kanuni defterlere kaydedildiği (**bilgisayar programına kayıt değil, tasdikli resmi defterlerin yazdırılması**) dönemde indirim konusu yapılabilecektir. Bu durumda, Ocak 2012 tarihli bir faturayı Aralık 2012'de kayıtlara alırsanız KDV indirimi Aralık 2012 KDV beyannamesinde olabilecektir.

Konu hakkında yeni KDV Genel Uygulama Tebliğinin (KDVGUT) “**III/C.5.1-İndirimin Zamanı**” başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesi hükmüne göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılacaktır.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin 219 uncu maddesinin “a” bendinde; “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” hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun (352/1-6) ncı maddelerinde ise bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde, 1 inci derece usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fatura ve benzeri vesikalar 10 gün içinde defterlere kaydedilebilecek, indirim hakkı ise vesikaların kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılacaktır. Ancak bu indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içinde kullanılması, yılın aşılmaması gerekir.

Öte yandan Kanunun (11/1-c) ve geçici 17'nci maddeleri uyarınca satıcı tarafından ihraç kayıtlı teslim kapsamında teslimi gerçekleştirilen mallara ilişkin KDV, alıcı tarafından malın teslimi anında indirilecek KDV hesaplarına intikal ettirilmemektedir. Alıcı tarafından söz konusu alım nedeniyle yüklenilen KDV, süresi içinde ihracatın gerçekleşmemesi durumunda indirilecek KDV olarak kayıtlara intikal ettirilebilmektedir. Dolayısıyla bu durumda alıcının ihracat için verilen sürenin son gününü izleyen gün itibarıyla indirim imkanı doğan vergiyi, bu günü içine alan takvim yılı aşılmamak kaydıyla indirim konusu yapması mümkündür.

Örnek: 28 Ağustos 2012 tarihli alış faturasının 10 günlük süreyi aşmayacak şekilde 5 Eylül 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde faturada gösterilen KDV 5 Eylül 2012 dönemi işlemlerine dahil edilerek indirim konusu yapılabilecektir.

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

Mükellefler bu suretle belgeleri kanuni sürenin geçmesinden sonra defter kayıtlarına almaları halinde de fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilen KDV'yi bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapabilir.

Örnek: Yukarıda örnekte yer alan 28 Ağustos 2012 tarihli faturanın 16 Ekim 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde Ekim/2012, 4 Kasım 2012 tarihinde deftere kayıt edilmesi halinde de Kasım/2012 vergilendirme dönemlerinde indirim konusu yapılabilecektir. ***Ancak her halükarda 2012 yılının içinde kesilen faturanın o yıl defterine kayıt edilip, yine o yılda indirim konusu yapılması gerekmekte olup, yukarıdaki örnekte belirtilen faturada yer alan verginin Ocak/2013 veya müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimi söz konusu olamayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı hükümlerine uyulmaması halinde anılan Kanunda belirtilen müeyyidelerin uygulanacağı tabiidir.***

3. ARALIK AYI TARİHLİ OLMASI GEREKEN ANCAK MECBUREN OCAK TARİHİNE SARKAN FATURALAR

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız gibi, dönemsellik ilkesi her zaman mükemmel bir şekilde işleyemeyebilmektedir. Dönem sonu işlemleri 31/12 günü gecesi bıçakla kesmiş gibi, her şey 31/12 gece yarısına kadar tamamlanmış gibi bitmemektedir. Sonuçta Vergi İdaresi dahi 45 gün sonra (14 Şubat) geçici vergi beyannamesi almaktadır. Bu da vergi idaresinin vergisel açıdan dönem sonu işlemlerine 45 gün süre tanıdığı anlamına gelmektedir.

Ancak, ciro primi faturalarına karşı Vergi İdaresinin olumsuz bir tavrı bulunmaktadır. Vergi İdaresi, işlem hangi hesap dönemine ait ise (ciro primine konu mal alımları hangi hesap dönemine ait ise) o hesap dönemine ait tarih taşıyan bir fatura ile aynı hesap döneminin resmi defterlerine kayıt yapılmadığı sürece KDV indirimine müsaade etmemektedir. Buna imkan olmaması halinde, KDV Kanununun 58. maddesinin mefhumu muhalifinden hareketle, indirilemeyen KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceğini belirtmektedir. KDV Kanununun 58. maddesinde, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV'nin, gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda, **takvim yılı aşılması nedeniyle indirim konusu yapılamayan KDV'nin, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekir.** (Maliye Bakanlığının; 01.11.2002 tarih ve 49/4913-130/045423, ve 07.01.2002 tarih ve 49/4922-48/47004 sayılı özelgelerinde yer verilen görüşler.)¹

Konuya ilişkin olarak Boğaziçi Kurumlar Vergisi Dairesi Başkanlığının 24.12.2003 tarih ve BK.BSK.4.34.00.54/02-C/KDV-29/240-8141 sayılı muktezası da aşağıdaki gibidir.

“İlgili dilekçenizde; şirketinizin 04.01.2004 tarihinden sonra 2003/Aralık dönemine ilişkin olarak gelen satıcı faturalarını 2004 yılı kayıtlarına önceki dönem gideri olarak almayı düşündüğünü dolayısıyla 25.01.2004 tarihine kadar firmanıza gelen geçmiş dönem faturalarındaki KDV'nin 2003 Aralık KDV beyannamesinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile bu tarihten (25.01.2004) 30 Nisan'a kadar gelecek olan satıcı faturalarının KDV'nin önceki dönem gideri olarak kurumlar vergisi beyannamesinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususu sorulmaktadır.

¹ Güray ÖĞREDİK, “İndirilemeyecek KDV'nin Hangi Hallerde Gider, Maliyet veya Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Olarak Dikkate Alınacağı ve Özellik Arz Eden Durumlar ve Öneriler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2006

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun 29/1 maddesinde mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanununda 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'inci maddesinde ise yurt içinden sağlanan veya ithal edilen mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar üzerinde ayrıca gösterilmek ve kanuni deftere kaydedilmek suretiyle indirileceği hükümleri yer almaktadır.

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

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 23 seri no.lu katma değer Vergisi genel Tebliğinin "vergi indirimi" başlıklı bölümünde indirim zamanı, indirim hakkının vergi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni deftere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hükmüne bağlanmıştır.

Yukarıdaki kurallar; indirime konu verginin fatura ve benzeri belgelerde hem ayrıca gösterilmesini, hem alış belgelerinin yasal kayıtlara kaydedilmiş olmasını hemde vergi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının aşılmamasını gerektirmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 58'inci 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 edilemez hükmü yer almaktadır.

*Buna göre, indirim hakkı vergi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni deftere kayıt edildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. **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 ya da maliyet olarak dikkate alınabilecektir.**"*

Bir diğer söyleyişle, 2014 dönemi işlemlerinden kaynaklanan bir ciro primi 2015 tarihli olarak elimize geçerse, fatura tarihinden dolayı mecburen 2015 yılı defter kayıtlarına KDV dahil tutarı KKEG olarak almak zorundayız. Ancak 2014 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde diğer indirim satırında KDV dahil tutarın vergiye tabi kazançtan indirilmesi mümkündür.

Ancak, fatura 2014 tarihli olmasına rağmen elimize geç ulaşırsa bu durumda sorunlar oluşmaktadır. Bilhassa faturanın karşı taraf nedeniyle elimize geç ulaşması durumunda, karşı taraf 2014 yılı kayıtlarına bu faturayı almış ve KDV beyannamesini de bu şekilde vermişse, bizim öncelikle Aralık 2014 KDV beyannamesi için düzeltme vermemiz gerekmekte, ardında da (tutar 5.000 TL üzerinde ise) "Ba" formu için düzeltme vermemiz gerekmektedir. Tabii, bu sırada resmi defterler yazdırıldıysa bu tutar 2014 yılı kayıtlarında 191-İndirilecek KDV hesabına giremeyecektir. Fatura tutarı 2015 yılı kayıtlarına yine KDV dahil tutarı üzerinden KKEG olarak alınmak zorunda kalınacaktır. Ancak bu durumda da düzeltme verilen KDV beyannamesi ile ilgili döneme ait defter kayıtları uyumlu olmayacaktır. Tabii burada "Ba –

Bs” formları verilmeden önce taraflar karşılıklı mutabakat yapıyorlarsa bu hatanın çok daha önce ortaya çıkarılması da mümkündür.

Vergi İdaresinin dönemsellik açısından özellik arz eden bu gibi hususlarda, uygulamada her şeyin tıkr tıkr ve zamanında işliyor olması varsayımıyla takındığı teorik ideal durum maalesef uygulamada mükellefleri çeşitli çözüm yolları aramaya itmektedir. Örneğin: Ay sonlarında fatura ayrılması ve geriye dönük fatura kesilmesi, resmi defterlerin kanuni süresinde yazdırılmaması..v.b. Elbette vergi mevzuatımızda usule yönelik düzenlemelerin uygulamadan kaynaklı haklı gerekçeleri de bulunmaktadır. Ancak bu düzenlemelerin işini layıkıyla yapan mükellefler açısından uygulamayı olumsuz etkilediği de bir gerçektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş bir özelge ise çok dikkat çekicidir. 12.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-985 sayılı özelgede; **“Öte yandan yılın son aylarında tüketilen elektrik bedellerine ait faturaların izleyen yılın Ocak ayında düzenlenmesi durumunda, bu faturalardaki KDV nin de, faturaların kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılması mümkündür. Ayrıca bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde, bu faturalardaki katma değer vergisi, söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir.”** görüşü verilmiştir. Aralık ayında alınan hizmetin (elektrik kullanımı) faturası ertesi yıl Ocak ayında, ertesi yıl tarihli olarak gelmiş ve Vergi İdaresi bu faturanın 2013 yılı kayıtlarına alınabileceğini ve KDV indiriminin de Ocak ayında yapılabileceğini belirtmiştir. (Diğer taraftan aynı özelge gider kaydının ise tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği Aralık ayında olması gerektiği belirtilmiştir.) **Bu faturanın ciro primi faturalarından farkı nedir?** Bu özelge talebinde elektrik sayaçlarının mecburen bir sonraki ay okunabildiği, hatta okuma işinin bazen ayın ortalarına kalabildiği ve bu nedenle faturanın okuma tarihine göre düzenlendiği belirtilerek KDV indirimi ve gider yazma dönemi hakkında görüş istenmiştir.

Vergi İdaresi, sayaçların mecburen bir sonraki ay okunmasını kabul edilir zorunlu bir neden olarak görerek KDV indiriminin bir sonraki yıl yapılmasına müsaade etmesi elbette uygulama açısından olumludur. Ancak, ciro primi hesaplamalarında da bu zorunluluk gündeme gelmektedir. Sonuçta fatura düzenleme süresi mal tesliminden itibaren 7 gündür. Bu durumda 31/12 günü dahi teslim edilen mallar için 7 Ocak gününe kadar fatura düzenleme süresi vardır. Tüm bu faturalar sonrası taraflar karşılıklı hesaplama yapmakta, bazen anlaşmazlık çıkabilmekte, hesapların kesinleşmesi en iyi ihtimalle Aralık dönemi KDV beyannamesine verilinceye kadar yetiştirilmeye çalışılmaktadır. Ancak bu sıkışıklık mükellefleri ciddi ölçüde zorlamaktadır.

4- CİRO PRİMİNE MALİYE İDARESİNİN TARİHSEL YAKLAŞIMI

31.12.1987 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan mülga 26 No.lu KDV Genel Tebliğinin (L/2) no.lu ciro primleri mevzuu aşağıdaki şekilde düzenlenmişti.

“L - İSKONTO UYGULAMASI:

2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında İskontolarda Durum:

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla)

yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır. Zira, **bu tür bir iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir.** Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (**belli bir hizmeti vermiştir ki**) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanununun 4. maddesi çerçevesinde **"hizmet" kapsamına giren** bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır."

Görüldüğü üzere Maliye İdaresi 26 No.lu KDV Genel Tebliğindeki yaklaşımı ile ciro prime konu işlemi "hizmet" olarak değerlendirmekteydi.

19.01.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan mülga 116 No.lu KDV Genel Tebliğinin (6.2) no.lu bölümünde ise ciro primleri mevzuu aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmişti:

"6. İSKONTO UYGULAMASI

6.2. Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar

KDV Kanununun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) **yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda KDV Kanununun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.**

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında **yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde** düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır."

Görüldüğü üzere Maliye İdaresi yaklaşık 25 yıl sonra ciro primlerini bağımsız bir hizmet olarak görmekten vazgeçmiş, ciro primine konu tutarın asıl işleme konu KDV matrahında bir değişiklik olduğu ve KDV Kanunu Madde 35 çerçevesinde matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönemde düzeltme işlemi yapılması gerektiğini açıklamıştı.

26.04.2014 günü yayımlanan ve 1.5.2014 tarihinde yürürlüğe giren; bu tarihe kadar geçmişte yayınlanmış toplam 123 adet KDV genel tebliğinin tamamını yürürlükten kaldıran yeni KDVGUT'nde de mülga 116 No.lu tebliğdeki görüş devam ettirilmiştir. KDVGUT'nin "**III/A-6.1-İskontolar**" başlıklı bölümünde aşağıdaki düzenleme yer almaktadır.

“3065 sayılı Kanununun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsulat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda 3065 sayılı Kanununun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.”

5- MATRAHTA DEĞİŞİKLİK VUKU BULMASI NE DEMEKTİR?

KDV Kanunu'nun 35. Maddesi aşağıdaki gibidir:

“Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle **matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde**, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi **değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde** düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.”

Mülga 1 No.lu KDV Genel Tebliğinde de aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

“Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle **matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde**, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirime hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve **değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemi içinde** düzelterektedir.”

Yeni KDVGUT'nin III/C.6.1 numaralı bölümünde de aşağıdaki açıklama yer almaktadır:

“İade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle **matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde**, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve **değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemi içinde** 3065 sayılı Kanununun 35 inci maddesi hükmü gereğince düzeltirler.

Ayrıca söz konusu hüküm uyarınca, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.”

Matrahta değişiklik olduğunun kabul edilebilmesi için;

- Malların iade edilmesi,
- İşlemin gerçekleşmemesi,
- İşlemden vazgeçilmesi veya,
- Sair bir sebebin var olması gerekmektedir.

Burada matrahta değişiklik olarak ifade edilen durum, daha önce yapılmış olan ve “asıl işlem” olarak kabul edilen bir mal teslimi ya da hizmet ifasına konu işlemin (ya da işlemler toplamının) bedelinde (bedelleri toplamında) (KDV matrahında/ KDV matrahları toplamında) tarafların karşılıklı olarak anlaşmaları sonucunda tutarsal bir değişiklik yaratılmasıdır. Örneğin: Satılan bir mal ile ilgili olarak ortaya çıkan kusur nedeniyle alıcı malı iade etmişse iade faturası düzenleyecektir. Bu işlem asıl işleme (mal satış işlemine) bağlı bir matrahta düzeltimdir. Diğer bir örnek; alıcı alış fiyatında değişiklik olmasını sağlamıştır ve satıcıya fiyat farkı faturası düzenlemiştir. Bu fiyat farkı faturası asıl işleme bağlı matrahta (ilk düzenlenen mal satış faturasındaki KDV matrahında) bir düzeltimdir.

KDV Madde 35’e göre konumuz açısından ciro primlerinde bu ancak “sair sebepler” başlığı altında olabilir. Bu sair sebep ise ilgili genel tebliğlerde “*Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında Yapılan İskontolar*” olarak ifade edilmiştir.

Düzeltilme işlemi, bu işlemi gerekli kılan nedenlerin meydana geldiği; örneğin, malların iade edildiği, işlemin gerçekleşmediği ya da işlemde vazgeçildiği tarihin rastladığı vergilendirme dönemi içinde yapılacaktır. Bu durumda, **değişikliği gerekli kılan nedenler** ister vergiye tabi işlemin yapıldığı dönemde, isterse daha sonraki dönemde meydana gelsin, gerekli **koşulların varlığı halinde dönem farkı gözetilmeden düzeltme işlemi yapılabilecektir. Değişikliği gerekli kılan nedenlerin meydana geldiği vergilendirme dönemini takip eden dönemlerde düzeltme yapılamayacaktır.** Örneğin; vergiye tabi işlem Ocak döneminde yapılmış, değişiklik nedeni olay da bu dönemde meydana gelmiş ise, gerekli düzeltme işlemi Ocak döneminde yapılacaktır. Şubat veya izleyen vergilendirme dönemlerinde yapılamayacaktır.²

6- MÜLGA 116 NO.LU TEBLİĞ İLE GETİRİLEN VE YENİ KDVGUT İLE DE AYNE DEVAM EDEN İDARİ YAKLAŞIM SONRASINDA CİRO PRİMİNDE KDV’NİN BEYAN VE İNDİRİM ZAMANI

6.1. 26 No.lu KDV Genel Tebliği Dönemi:

26 no.lu KDV genel tebliği ciro primi işlemlerini bağımsız bir işlem ve dolayısıyla da “hizmet” olarak gördüğü için, KDV Kanunu’nun 10/a ve 29/3 maddeleri açısından sorunlar yaşanabilmekteydi.

² Prof. Dr. Şükrü Kızılot, “Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, Yaklaşım Yayıncılık, 5. Baskı, 2010, Sayfa: 1574

Kanunun 10/a maddesi aşağıdaki gibidir:

“Vergiye Doğuran Olay:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelir.”

Kanunun 29/3 maddesi ise aşağıdaki gibidir:

“İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir.”

Görüldüğü gibi, ciro primi bir “hizmet” olarak görüldüğü vakit, ciro primi belirli bir dönem boyunca yapılan alımlar sonucunda hak ediliyorsa, söz konusu **hizmet bu belirli dönem içinde verilmiş kabul edilmekte ve aynı dönem içinde alıcının faturasını düzenlemesi ve aynı dönem içinde KDV’ni beyan etmesi**, satıcının **aynı dönem içinde faturayı defter kayıtlarına alması ve indim konusu yapması** gerekmektedir. **Ciro primi bir hizmet olarak görüldüğünde, KDV Kanununa öre hizmetin verildiği anda alıcının ciro primi faturasını düzenlemesi, satıcının ise söz konusu işlemin/hizmetin ifa edildiği (vergiye doğuran olayın meydana geldiği) takvim yılı içinde söz konusu faturayı kayıtlarına alması ve her iki tarafından KDV mevzuatı açısından ilgili vergilendirme dönemi içinde KDV beyannamelerine söz konusu KDV tutarını dahil etmeleri** gerekmektedir. Örneğin: 01.01.2011 – 31.12.2011 dönemi boyunca (A) A.Ş.’den yaptığı alımlar karşılığı ciro primine hak kazanan (B) A.Ş., en geç 31.12.2011 tarihli olarak ciro primi faturasını düzenlemek ve Aralık 2011 KDV beyannamesine bu KDV tutarını hesaplanan KDV olarak dahil etmek zorundaydı. Aynı şekilde, (A) A.Ş.’de 2011 yılı defter kayıtlarına bu faturayı almak ve Aralık 2011 dönemi KDV beyannamesinde bu KDV tutarını indirilecek KDV olarak beyan etmeliydi.

Faturaların ertesi yıla sarkması halinde (A) A.Ş. açısından dönemsellik gereği hem gider reddi hem de KDV indiriminin reddi söz konusu olmaktadır. (B) A.Ş. için de hasılatını ve KDV beyanını geç yaptığı eleştirisi yapılmaktadır.

6.2. Mülga 116 No.lu KDV Genel Tebliği ve yeni KDVGUT Dönemi:

Mülga 116 No.lu KDV Genel Tebliğinde getirilen idari görüş ve bu görüşü aynen devam ettiren yeni KDVGUT ile ciro primi işlemleri artık bağımsız bir işlem, hizmet olarak görülmemektedir. **Ciro primine konu tutar asıl işleme bağıli matrahta bir düzeltim olarak değerlendirilmektedir.**

KDV Kanunu Madde 35’e göre, **“değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde”** düzeltme yapılması gerekmektedir. Düzeltme, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirme hakkı bulunan vergiyi düzeltmesi şeklinde olacaktır.

Çalışmamız açısından en önemli soru işareti burada oluşmaktadır. **CİRO PRİMLERİNDE MATRAHTA DEĞİŞİKLİĞİN VUKU BULDUĞU ZAMAN NE ZAMANDIR?**

Ciro primleri artık hizmet olarak görülmediği için söz konusu ciro primi hesabına esas alımların yapıldığı dönemde daha önce ifa edilmiş bir hizmetten bahsedilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, **CİRO PRİMİNİN HERHANGİ BİR ŞEKİLDE HESAPLANABİLMESİNİN MÜMKÜN OLDUĞU GÜN İTİBARIYLA MATRAHTA DEĞİŞİKLİĞİN DE VUKU BULDUĞU KABUL EDİLMELİ MİDİR?** Somut bir şekilde örnekleyecek olursak, taraflar arasında **yazılı bir sözleşme varsa** ve bu sözleşmede bir takvim yılı boyunca yapılan alımlar sonucunda belirli bir haddin aşılması halinde ciro primine hak kazanılacağı yazılmışsa, bu durumda **yılın son günü itibariyle (31/12) matematiksel olarak ciro primi miktarı hesaplanabilir olacağı için, matrahta değişikliğin de aynı gün itibariyle (Katma Değer Vergisinde dönem “ay” olduğu için Aralık KDV dönemi itibariyle) oluştuğu mu kabul edilecektir?**

Bize göre, **yazılı bir sözleşme varsa** ve bu sözleşmeye göre 31/12 günü itibariyle yapılan son alım sonrasında ciro primine esas alımlar tamamlanmış ve ciro primi hesaplanabilir duruma gelmişse KDV Kanunu Madde 35 açısından matrahta değişikliğin vuku bulduğu ve dolayısıyla tarafların karşılıklı matrahta düzeltim yapmaları gereken (alıcının ciro primi faturasını düzenlemesi gereken) dönem Aralık vergilendirme dönemidir.

Ortada **yazılı bir sözleşme yoksa**, taraflar takip eden yıl içinde (Örneğin: Ocak, Şubat veya Mart) ciro primi hususunu bilahare görüşerek karara bağlamışlar ise, KDV mevzuatı açısından **bu kararın, görüşmelerin kesinleştiği vergilendirme dönemi** itibariyle ciro primi faturasının düzenlenmesi bize göre yasal mevzuatın lafzına uygundur. Örneğin: 01.01.2014 – 31.12.2014 dönemi işlemleri üzerinden alıcı ve satıcı taraf 2015 yılı Ocak ayında görüşmelere başlamış ve Şubat 2015 içinde ciro primi verilmesi, primin ne şekilde hesaplanacağı ve tutarı hususlarında mutabık kalmışlarsa ve bu işlemlerin zamanlarını e-posta yazışmaları ya da ek bir protokol ile ispat edebiliyorsa bize göre Şubat 2015 vergilendirme dönemi içinde matrahta değişiklik vuku bulmuştur ve Şubat 2015 dönemi içinde fatura düzenlenmesi mümkündür. Bu faturadaki KDV satıcı (ciro primini veren taraf) tarafından da defter kayıtlarına Şubat 2015 döneminde indirilecek KDV olarak alınabilecektir görüşünderiz.

Ortada yazılı bir sözleşme olsa dahi, bu sözleşmede, *“Bir takvim yılı boyunca yapılan alımlar sonunda, takvim yılını takip eden ay içinde (veya takvim yılını takip eden ilk üç ay içinde) gerekli fiyat farkı, vade farkı ya da iade işlemleri sonrasında alım tutarı net olarak belirlenip, tarafların karşılıklı hesaplaşmaları sonrasında mutabık kalacakları oran ve tutar üzerinden ciro primi ödemesi yapılacaktır.”* minvalinde bir ifade bulunması halinde, KDV mevzuatı açısından **“asil işleme bağlı matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönem”** tarafların karşılıklı olarak anlaşmaları dönem olarak kabul edilebilmelidir kanaatindeyiz.

Özetle, eski mevzuatta ciro primi dendiği anda işlem **“hizmet”** kavramı içinde değerlendirilmek zorundaydı ve dolayısıyla KDV Kanunu Madde 29/3 (**“indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı içinde kullanılabilir”** hükmü) gereği hizmetin verildiğinin kabul edildiği dönemde indirim hakkı kullanılabilirdi. Yine aynı şekilde KDV Kanunu hizmetin ifa edildiği dönemde vergiyi doğuran olay meydana geldiği için hesaplanan KDV beyanının da ilgili takvim yılı içinde yapılması zorunluydu. Yeni yaklaşımda ise, eğer kanaat getirici vesikalar vasıtasıyla ciro primi hesaplaşmalarının (diğer bir ifadeye, matrahta değişikliğin vuku bulduğu dönemin) ertesi yıl içinde olduğu, bu hesaplaşmaların yılın son günü itibariyle yapılabilmesine ilişkin herhangi bir anlaşmanın veya verinin olmadığı, ertesi yıl içinde gündeme gelmek suretiyle kesinleştiği ve tahakkuk edebildiği ispat edilebilirse, faturalaşmalar ve KDV beyanları ile KDV indirimleri ertesi yıl içinde olabilecektir kanaatindeyiz.

7- CİRO PRİMİ TUTARINDA GİDER VE GELİR KAYDI AÇISINDAN TAHAKKUK VE DÖNEMSELLİK

Yukarıdaki bölümlerde, ciro primlerinin hizmet olarak değil de matrahta değişiklik olarak görülmesi sonrasında KDV'nin beyanı ve indirimi açısından görüşlerimize yer verilmiştir. Söz konusu tutarın gider ve gelir kaydı açısından ise mevzuat ve muhasebe ilkeleri açısından bir değişiklik bulunmamaktadır. Netice itibariyle, 01.01.2014 – 31.12.2014 dönemindeki işlemlere (mal alımlarına) bağlı olarak hak edilen ve hesap edilen bir ciro primi tutarının tahakkuku (hesaplanarak kesinleşmesi, hak sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi) 2015 yılı içinde olsa da, gider veya gelir olarak dikkate alınması gereken hesap dönemi 2014 takvim yılıdır. Dolayısıyla, yukarıda KDV mevzuatındaki yeni yaklaşıma bağlı olarak bazı durumlarda KDV beyan ve indiriminin ertesi takvim yılına sarkmasının kabul edilebilir ve savunulabilir bir durum olduğu yönünde kişisel görüşümüzü belirtmiş olsak da; gelir ve gider açısından söz konusu tutar, matrahta değişikliğe konu asıl işlem(ler)in yapıldığı hesap dönemine aittir ve 31.12 günü itibariyle muhasebe kayıtlarında gelir ve gider tahakkuku kayıtlarının yapılması ve kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekir görüşündeyiz. Ertesi yıl içinde olmakla birlikte kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce tutarın tahakkuk etmesi ve tahakkuka bağlı olarak KDV açısından matrahta değişikliğin vuku bulunduğu dönem ertesi yıl Nisan vergilendirme dönemi olması ve bu dönemde (bu ay içinde) faturaya bağlanması halinde; satıcı tarafından cari yıl kayıtlarına bu tutar KKEG olarak alınabilir, ancak bu tutar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde “diğer indirim” olarak dikkate alınabilir, KDV tutarı ise Nisan döneminde indirim konusu yapılabilir; alıcı tarafından ise prim tutarı kayıtlara gelir olarak kaydedilir ancak cari yıl beyanlarında bu tutar diğer indirim olarak dikkate alınır, hesaplanan KDV cari dönemde beyan edilir, bir önceki yıla ait kurumlar beyannamesi üzerinde ise prim tutarı ilaveler içinde kurum kazancına eklenerek gösterilebilir düşüncesindeyiz.

Tabii bu noktada farklı yorumlar da oluşabilecektir. Örneğin: yılın son günü itibariyle bir ciro primi hesaplaması söz konusu değilse, ciro primi hesabına dayanak olabilecek daha önce imzalanmış herhangi bir sözleşme ya da yazışma dahi yoksa, söz konusu hesaplaşma yıl bittikten sonra gündeme gelmişse, bu durumda nasıl olur da bir önceki yıl ile dönemsellik açısından bağlantı kurulabilir?

Tahakkuk esasının gereği ticari kazançta bir hâsılatın ve giderin ilgili olduğu dönemin tespitinde tahsil edilmiş veya ödenmiş olmasının önemi yoktur. Ticari kazanç açısından gelirin ve giderin tahakkuk etmiş olması yeterlidir. Ancak **dönemsellik ilkesi gereği bir gelir veya gider tahakkuk etmiş olsa bile ilgili olduğu hesap dönemine intikali gerekir.** Nitekim VUK'nun 283, 287 ve 288'inci maddeleri bu hususu teyit eder niteliktedir. Bu nedenle gelecek dönemleri ilgilendiren giderler ve gelirler gelir tablosunda değil bilançoda yer alırlar. Ticari ve kurum kazancının **vergilendirilmesinde dönemsellik ilkesi, tahakkuk esasının önüne geçmektedir.** Fakat bu noktada göz ardı edilmemesi gereken husus bir gelirin ve giderin ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınması için tahakkuk etmesi gerektiğidir. Tahakkuk etmeyen bir gelirin ve giderin dönemsellik ilkesi gereği vergi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Başka bir ifadeyle **dönemsellik ilkesinin işlerlik kazanabilmesi ancak vergi uygulaması açısından tahakkuk etmiş sayılma vasfını taşıyan bir gelir ve giderin mevcudiyetine bağlıdır.** Bu noktada

tahakkukun her zaman önce geldiğini fakat dönemsellik ilkesinin ise belirleyici olduğunu söyleyebiliriz. ³

Peki, ertesi yıl Nisan ayında Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilene kadar düzenlenen faturalarda Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde indirim ve ilaveler ile çözüm bulunabiliyor da, Nisan ayından sonra faturalaşma olursa ne yapılacaktır? Örneğin: 2014 yılındaki alımları nedeniyle bir alıcıya ciro primi ödemesi yapılmasına ertesi yıl Haziran 2015 döneminde karar verilirse alıcı ciro primi faturasını 2015/Haziran döneminde düzenlerse, gelir ve gider hangi yıla ait olacaktır? Yukarıdaki yaklaşımımıza göre, her ne kadar tahakkuk 2015/Haziran'da gerçekleşmiş olsa da, bu gider ve gelir 2014 yılına aittir. Dolayısıyla, 2014 yılı kurumlar vergisi beyanları için düzeltme beyannamesi verilmesi gerekir görüşüdeyiz.

7. ÖZELGELERİN VERGİ İNCELEMELERİNE OLAN BÜYÜK ETKİSİ

Aşağıda yer vereceğimiz açıklamalardan görüleceği üzere, vergi incelemelerinde artık özelgelerin neredeyse “**kanun hükmünde**” (!) etkisi olduğunu söylemek pek yanlış olmayacaktır.

VUK'nun 140. maddesinin ikinci fıkrasında “*Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, ... oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.*” hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre, özelgeleri dikkate almadan; sadece diğer kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerleri dikkate alınarak yazılan vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonlarında özelgelere uygunluk açısından değerlendirilmeye tabii tutulmak ve özelgelere aykırılık varsa rapor olumsuz olarak değerlendirilmek zorundadır. Bu düzenleme ile mükelleflerin diğer mükelleflere verilmiş olan özelgelerde yer alan görüşlere uygun olarak vergi uygulamalarını belirlemeleri gibi bir durum ortaya çıkmıştır.

425 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde; “... vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edeceklerdir.

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca

³ Hasan Yalçın, “Giderler”, Kılavuz Yayınları, Sayfa: 54

*verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen **mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır. Raporla, özelgede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özelgede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.***" açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu tebliğin uygulanmasına yönelik olarak yayımlanan 63 No.lu VUK Sirkülerinde ise; *"Sözü edilen Tebliğde vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edecekleri açıklamasına yer verilmiştir.*

Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanununun 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgeler dikkate alınacaktır. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özelgelerin de bu kapsamda olduğu tabiidir." açıklamasına yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi vergi müfettişleri yaptıkları incelemelerde tespit ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatı tarafından verilmiş özelgelere uymak zorundadır.

Yukarıda izah etmeye çalıştığımız konu hakkında çeşitli tereddütler, farklı uygulamalar ve yorumlar olduğunu görmekteyiz. Tavsiyemiz bu konuda özelgelere açıklanan esaslar doğrultusunda işlem yapılmasıdır. Aksi halde olası bir vergi incelemesinde konunun tespiti halinde eleştirilmesi kaçınılmazdır. Kaldı ki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere bizim yaklaşımımız da özelgeler ile paralellik arz etmektedir.

9. SONUÇ

Ciro primi işlemleri kaynaklı düzenlenen faturalardaki KDV'nin indirimi ve beyanı ile bu faturalardaki tutarların gider ve gelir yazılacakları dönemlerin tespiti üzerine yıllardır çeşitli görüşler temelinde tartışmalar sürmektedir. KDV tartışmaları açısından bize göre mülga 116 No.lu KDV Genel Tebliği yeni bir boyut açmıştır. Söz konusu mülga tebliğdeki görüş yeni KDVGUT'nde de aynen yer almaktadır. Mükelleflere tavsiyemiz, ciro primi hesaplaşmalarını mümkün olduğunca yılın sonuna bırakmadan yapmaları ve en geç hesap döneminin son günü itibariyle faturaların düzenlenmiş ve karşılıklı olarak kayıtlara alınmış olmasıdır. Ya da en geç kurumlar vergisi beyan dönemi gelmeden önce gerekli faturaların düzenlenmiş olması ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde dönemsellik açısından kurum kazancına gerekli indirim ve ilavelerin yapılmasıdır. Ancak bu uygulamada her zaman mümkün olamayabilecektir. Bilhassa pazarlama stratejileri açısından bazı kararların alınması vergi ve muhasebede olduğu gibi kesin hesap dönemleri itibariyle olamamaktadır. Bu gibi durumlarda işlem yapılmadan önce mutlaka mali müşavirinizden görüş almanızı tavsiye ederiz.

Konu her yönüyle tartışmaya açıktır. Ancak KDV Kanununun 29/3 maddesi bu şekliyle kaldığı sürece, mal teslimi ve hizmet ifasının yapıldığı hesap dönemi geçildikten sonra KDV indirimini yapılması bizce mümkün değildir. Diğer taraftan Vergi İdaresi elektrik, su, doğalgaz faturalarında (sayaçların mecburen Ocak ayı içinde okunabildiği ve faturaların da okunduğu gün itibariyle düzenlendiği) KDV indirimine Ocak ayında izin vermekte; ancak bu faturaların dahi gider kayıtlarının bir önceki hesap dönemine ait olduğunu belirtmektedir.

Faturaların Aralık ayı KDV beyannamesi geldikten sonra mükellefin eline ulaşması halinde mükellefin iki seçeneği bulunmaktadır. 1- Fatura bir önceki yıl tarihli ise ve resmi defterlerin yazdırılma süresi geçmemiş ise KDV beyannamesine düzeltme vermek ve KDV indirimini Aralık KDV beyannamesinde yapmak, faturayı da bir önceki yıl kayıtlarına almak. Tabii Ba-Bs formları da ayrıca dikkate alınmalıdır. 2- Fatura ertesi yıl tarihli gelmiş ise mecburen ertesi yıl defter kayıtlarına KDV dahil toplam tutarı KKEG olarak almak, ancak geçmiş hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde KDV dahil tutarı diğer indirim olarak göstermek. 3- Fatura ertesi yıl tarihli gelmiş ise ve mükellef beyanname üzerinde diğer indirim satırında göstermeyi tercih etmiyorsa, KDV dahil tutarı KKEG olarak muhasebeleştirilmek.

Netice itibariyle, her iki taraf da ciro primine konu hesaplamalarını Aralık dönemi KDV beyannamesinin verileceği tarihe kadar (24 Ocak) yetiştirmeye çalışmalıdır. Burada müşteri ilişkilerini yöneten pazarlama ve satış departmanı yöneticilerine de faturaları mümkün olduğunca erken almak ve hesaplaşmalarda destek olmak açısından büyük sorumluluk düşmektedir. Ayrıca, meslek mensuplarının da mükellefleri her yılsonuna doğru bu konuda yazılı olarak uyarmaları faydalı olacaktır.

Diğer taraftan, ticari hayatta sıklıkla karşılaşılan, kapanan yıla ilişkin mal veya hizmet alımlarına ilişkin belgelerin yeni yıla ilişkin tarihle düzenlenmesi durumunda mükellefler mali kayıplara uğrayabilmektedirler. Gelir İdaresinin bu sıkıntıyı gidermek amacıyla mükelleflerin Ocak ayı KDV beyannamelerinde bu faturalara ait KDV'lerini indirim konusu yapabilecekleri bir düzenleme yapması çok faydalı olabileceği görüşüne de katılıyoruz.⁴

⁴ Altar Çalışaneller, SMMM, "Takvim Yılından Sonra Gelen Belgelerin Vergisel Açından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/altarcalisaneller/001/>