

CİRO PRİMİ FATURASININ ERTESİ YIL TARİHLİ DÜZENLENMESİ HALİNDE KDV İNDİRİMİNDE YAŞANAN SIKINTILAR

www.muhasabetr.com sitesinde
13.08.2012 günü yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere ciro primi, alıcının belli bir dönem boyunca daha önce satıcı ile karşılıklı mutabık kaldığı anlaşmaya göre belirli bir seviyenin üzerinde mal alımı yaptığı takdirde kazandığı ek bir menfaattir. Bize göre ciro primi KDV'ne tabi olacak bir işlem değildir; çünkü satılan mal ile doğrudan bir ilişkisi yoktur ve alınan ciro primi malların birim maliyetini veya satış fiyatını etkilememektedir. Ciro primi satıcının bir pazarlama stratejisidir. Ancak Vergi İdaresi Ocak 2012 dönemine kadar ciro primini alıcının verdiği bir hizmet olarak vergilemiş, Ocak 2012'de yayınlanan 116 No.lu KDV Genel Tebliği ile ciro primini hizmet olarak görmekten vazgeçmiş; fakat bu defa da KDV Kanununun "matrah ve indirim miktarlarının değişmesi" başlıklı 35. maddesi kapsamında matrah düzeltimi hükümleri kapsamında vergiye tabi tutmaya başlamıştır.

Ciro primi faturaları genellikle yılın son ayında gündeme gelen, 31/12 itibariyle alıcının son mal alımı sonrası karşılıklı hesaplamaların yapılıp, mutabık kalındıktan 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 işlemlerle uğraşmak sanıldığı kadar kolay değildir ve maalesef dönemsel denenen kavran kitaplarında anlatıldığı gibi her zaman mükemmel bir şekilde uygulanamayabilmektedir.

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 kendi için tutarsızlıklar yaşayan öznelgeleri üzerinden görüşlerimizi 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.

3. ARALIK 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. Hatta geçici vergide tanınan %10'luk hata payını dikkate alırsak, yevmiye defterinin kapanış tasdikinin yapılacağı Mart ayı sonuna kadar dönem sonu işlemlerinin tamamlanabilmesi için vakit vardır.

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.

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

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

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, Kanununun 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 kullanılabilceği hükme 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, 2012 dönemi işlemlerinden kaynaklanan bir ciro primi 2013 tarihli olarak elimize geçerse, fatura tarihinden dolayı mecburen 2013 yılı defter kayıtlarına KDV dahil tutarı KKEG olarak almak zorundayız. Ancak 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde diğer indirim satırında KDV dahil tutarın vergiye tabi kazançtan indirilmesi mümkündür.

Ancak, fatura 2012 tarihli olmasına rağmen elimize geç ulaşırca bu durumda sorunlar oluşmaktadır. Bilhassa faturanın karşı taraf nedeniyle elimize geç ulaşması durumunda, karşı taraf 2012 yılı kayıtlarına bu faturayı almış ve KDV beyannamesini de bu şekilde vermişse, bizim öncelikle Aralık 2012 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 (ki, Kanuni süre 45 gün) bu tutar 2012 yılı kayıtlarında 191-İndirilecek KDV hesabına giremeyecektir. Fatura tutarı 2013 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 tıkır tıkır ve zamanında işliyor olması varsayımıyla takındığı teorik ideal durum maalesef uygulamada mükellefleri çeşitli çözüm yolları aramaya itmektir. 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 oldukça yeni tarihli 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 bzen 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 ödenmesini 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 sıkışıklı mükellefleri ciddi ölçüde zorlamaktadır.

SONUÇ:

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 indirimi yapılması bizce mümkün değildir. Diğer taraftan Vergi İdaresi elektrik, su, doğalgaz faturalarında (sayaçların mecburen Ocak ayı içinde okunabildiği ve faturaların da okunduğu gün itibarıyla 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 yöneticilerini 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.²

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

² Altar Çalışaneller, SMMM, "Takvim Yılından Sonra Gelen Belgelerin Vergisel Açından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi", <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/altarcalisaneller/001/> Erişim: 07.08.2012