

SORUMLU SIFATIYLA KANUNİ SÜRESİNDE BEYAN EDİLMEMESİ NEDENİYLE İKMALEN veya RE'SEN TARH EDİLEN KDV'NİN İNDİRİMİ

THE DEDUCTION OF UNDECLADED REVERSE CHARGE VAT IN THE LEGAL PERIOD WHICH HAS BEEN LEVIED BY ADDITIONAL OR OBLIGATORY ASSESSMENT



Metin ÇELİK*

ÖZ

KDV sorumluluğu kapsamında mükelleflerin, sorumlu sıfatıyla KDV tevkifat veya beyan yükümlülüklerini tam ya da zamanında yerine getirmediklerinin yasal beyan süresi geçtikten sonra tespit edilmesi durumunda ziyaa uğrayan vergiler, mükellefler adına ikmalen veya re'sen cezalı olarak tarh edilmektedir. Vergi sorumlusu mükellefler adına bu şekilde tarh edilen KDV'nin, teslim ve hizmetleri ile ilgili hesapladıkları KDV'den indirilip indirilemeyeceği konusu vergi mevzuatında özellik arz eden durum olarak ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: KDV, sorumlu Sıfatıyla Beyan, İndirim

ABSTRACT

Within the scope of VAT responsibility, if it is determined that the responsible taxpayers do not fully or timely fulfill their VAT withholding or declaration obligations after the legal declaration period has elapsed, the tax losses are levied together with a penalty on behalf of taxpayers. The issue that VAT levied by taxpayers on behalf of taxpayers can not be deducted from VAT calculated on their deliveries and services arises as a special feature of tax legislation.

Keywords: VAT, declaration as a responsible, deduction

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Katma değer vergisi uygulamalarında verginin mükellefi asıl olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 8'inci maddesinde bentler halinde sayılmakla birlikte, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla veya vergi idaresince gerek görülen diğer durumlara ilgili olarak, katma değer vergisinde sorumluluk uygulaması bulunmaktadır.

Katma değer vergisi beyana dayanan bir vergi olmakla birlikte, vergi sorumluluğu kapsamında; belirli gerçek veya tüzel kişilerle, belirli bazı işlemleri yapan alıcılar, bu işlemle ilgili hesaplanması gereken KDV'nin belirli bir kısmını satıcıya değil, sorumlu sıfatıyla doğrudan vergi dairesine beyan edip ödemekle yükümlü kılınmışlardır. Bu kapsamda vergi sorumluluğuyla yükümlü kılınanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olmaktadır.

Bilindiği üzere katma değer vergisi, mükelleflerin işlemleri ile ilgili olarak hesapladıkları KDV'den, faaliyetleri ile ilgili indirim hakkı tanınan KDV'nin çıkarılması neticesinde aradaki farkın hazineye intikal ettirilmesi esasına dayanan ve adına indirim mekanizması denilen bir sistem üzerine kurulmuştur. Bu bağlamda vergi sorumluları da sorumlu sıfatıyla beyan ettikleri KDV'yi, teslim ve hizmetleri ile ilgili hesaplanan KDV'den indirebilme imkânına sahip olmaktadır.

Yasal süresi içinde yapılan sorumlu sıfatıyla KDV beyanı ile ilgili indirim hakkından yararlanılması ile ilgili açıklamalar Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde¹ yapılmakla birlikte; sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi durumunda, tarh edilen bu verginin indirim konusu yapıp yapılamayacağı, indirimi mümkünse indirim hakkının hangi dönemde ne şekilde kullanılacağı, indirilmesi mümkün değilse gelir/kurumlar vergi matrahının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı konuları ile ilgili olarak uygulamada tereddütlerin yaşandığı görülmektedir. Bu kapsamda çalışmamızda sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığı veya eksik yapıldığının tespit edilmesi durumunda mükellefler adına ikmalen veya re'sen tarh edilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususu yasal ve idari düzenlemeler ile özelemler çerçevesinde açıklanmaya çalışılacaktır.

2- KATMA DEĞER VERGİSİNDE SORUMLULUK

Türk Vergi Sistemi genel olarak verginin asıl mükellefi tarafından beyan edilip ödenmesine dayanan beyan esasına üzerine inşa edilmiştir. Ancak gerekli görülen bazı durumlarda, işleme taraf olanlarda verginin beyan edilmesi ve ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir. 3065 sayılı KDVK'nın '*Vergi Sorumlusu*' başlıklı 9'uncu maddesinde "*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.*" şeklinde yer verilen madde hükmü, katma değer vergisinde sorumluluk uygulamasının yasal dayanağını oluşturmaktadır.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş olmayıp Maliye Bakanlığı,

¹ 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıp, 01.05.2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutma yetkisine sahiptir. Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olmaktadır.

Katma değer vergisinde sorumluluk uygulaması, genel olarak KDV tevkifatı olarak ortaya çıkmaktadır. En genel anlamıyla KDV tevkifatı, satıcı tarafından hesaplanıp beyan edilmesi gereken KDV'nin Maliye Bakanlığınca belirlenen bir oranının veya tamamının alıcı tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığınca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması mümkün değildir.

KDV tevkifatı ile ilgili açıklamalara, 3065 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde Bakanlık tarafından yayımlanan çeşitli genel tebliğlerle yön verilmiştir. 01.05.2012 tarihinden itibaren 117 seri No.lu Tebliğin yürürlüğe girmesi ile KDV tevkifat uygulaması ile ilgili düzenlemeler bu Tebliğde tek başlık altında toplamış ve konu ile ilgili daha önce yayımlanan diğer tüm Tebliğler yürürlükten kaldırılmıştır. Yine benzer şekilde mevzuattaki dağınıklığı ortadan kaldırmak adına, KDV ile ilgili tüm düzenlemeleri içinde barındıran 'KDV Genel Uygulama Tebliği' 01.05.2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş ve bu tarihten önce yayımlanan tüm KDV tebliğleri bu tarih itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. 117 seri No.lu Tebliğ ile KDV Genel Uygulama Tebliğinin KDV sorumluluk uygulaması ve tevkifatına ilişkin hükümleri büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.

3- SORUMLU SIFATIYLA BEYAN EDİLEN KDV'NİN İNDİRİMİ

Bilindiği üzere 3065 sayılı Kanunun 29'uncu maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi veya hut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirebilmektedirler. İndirim hakkının kötüye kullanımının önlenmesi amacıyla Kanunda; KDV'nin fatura veya benzeri belgede ayrıca gösterilmesi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılının aşılması şartıyla söz konusu belgenin yasal defterlere kaydedilmesi gibi sıkı şekil şartları öngörülmüştür. Bu bağlamda alıcı mükellefler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin de, teslim ve hizmetleri ile ilgili hesapladıkları KDV'den indirim mümkün bulunmaktadır. Sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu KDV'nin indirim özelliği bir konu olarak mevzuatta yer almakta olup indirim hakkının kullanımı ile ilgili açıklamalar 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV Genel Uygulama Tebliğinde şu şekilde yapılmıştır:

"KDV tevkifatı, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumluları tarafından verilecek 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmektedir. 2 No.lu KDV Beyannamesinde herhangi bir surette indirim yapılması mümkün olmadığından tevkif edilen KDV'nin tamamının beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

Tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilecek olup bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV Beyannamesi olacaktır.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV;

- *Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,*
- *Sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 No.lu KDV Beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken,*

1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.”

4- SORUMLU SIFATIYLA KANUNİ SÜRESİNDE BEYAN EDİLMEMESİ NEDENİYLE SONRADAN TARH EDİLEN KDV’NİN İNDİRİMİ

Diğer tüm vergi türlerinde olduğu gibi katma değer vergisinde de sorumlu sıfatıyla beyanın tam veya yasal süresi içinde yapılmadığının sonradan tespit edilmesi durumunda idarece ikmalen veya re’sen gerekli tarhiyat yapılmaktadır. Bu durum KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.4.3.1) bölümünde:

“3065 sayılı Kanununun 9/1 maddesi kapsamında sorumlu tayin edilenlerin, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyai cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.”

Şeklinde açıklanmakla birlikte, Tebliğde 15.02.2017 tarihinde yapılan düzenlemeye kadar, bu kapsamda ikmalen/re’sen tarh edilen verginin indirimiyle ilgili olarak, herhangi bir açıklama bulunmamaktadır.

Bu kapsamda sorumlu sıfatıyla KDV beyanının tam veya zamanında yapılmaması nedeniyle tarh edilen KDV’nin indirimi ile ilgili olarak, Genel Tebliğ bazında yapılan düzenlemeler açıklanmaya çalışılmıştır.

4.1- 49 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde Yer Alan Düzenlemeler

KDV tevkifat uygulaması kapsamında sorumlu sıfatıyla ödenen KDV’nin indirimi ile ilgili olarak ilk düzenlemelere, 20.07.1995 tarihli ve 22349 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 49 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin **‘B’ Bölümünde:**

“Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddeleri gereğince, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirebilmektedirler.

Buna göre, aynı Kanununun 9. maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin, 2 no.lu katma değer vergisi beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re’sen tarh edilmesi halinde de tarh edilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re’sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, I numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile yapılacaktır.” şeklinde yer verilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğ ile yapılan düzenlemeden anlaşılacağı üzere, vergi sorumluları adına ikmalen veya re’sen tarh edilen KDV’nin indiriminin mümkün olduğu belirtilmektedir. Ancak tarhiyatın,

vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıla mı yoksa daha sonraki yıllara mı ilişkin olduğu hususunda bir ibare bulunmamaktadır. Bu duruma göre de ikmalen/re'sen tarhiyat ister vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıl, ister daha sonraki yıllarda yapılsın tarh edilen KDV'nin indiriminin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Tebliğde ayrıca indirim hakkının, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde kullanılabilmesi belirtilmektedir.

4.2- 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile Yapılan Düzenlemeler

14.04.2012 tarihli ve 28264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile KDV tevkifat uygulaması yeniden düzenlenmiştir. 117 seri No.lu Tebliğin yürürlüğe girmesiyle **49 seri No.lu Tebliğin 'B' bölümü yürürlükten kaldırılmış** ve 49 seri No.lu Tebliğin yürürlükten kaldırılan bölümünde yer alan, sorumlu sıfatıyla beyanın yapılmadığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde tarh edilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği yönündeki düzenlemeye 117 No.lu Tebliğde yer verilmemiştir.

Bu durumdan anlaşılacağı üzere vergi idaresi, 117 seri No.lu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren; sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi durumunda tarh edilen KDV ile ilgili indirim hakkının kullanılabilmesi yönündeki görüşünü değiştirmiş ve bu şekilde tarh edilen KDV'nin indirim konusu yapılmasını imkânsız hale getirmiştir.

Nitekim Antalya Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 16.08.2012 tarihli ve B.07.1.GİB. 4.07.16.02-KDV.ÖZG.2010-189-406 sayılı Özelgede özetle:

"... Ancak, 2007 yılına ilişkin olarak sorumlu sıfatıyla tarhedilen 2010 yılında da ödenen KDV'nin, 3065 sayılı Kanununun 29/3 maddesi uyarınca, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesinin mümkün olmadığı." belirtilmektedir.

Adana Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 17.06.2013 tarihli ve 84412373-2011-4323-KDV-54 sayılı Özelgede de özetle:

"Sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerektiği halde beyan edilmeyen ve ilgili takvim yılı içinde tarh edilen KDV'nin, aynı yıl içerisinde ödenmesi kaydıyla indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu; ancak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken KDV'ye ilişkin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıldan sonra yapılacak tarhiyat kapsamında ödenecek KDV'nin ise Kanununun 29/3 üncü maddesi uyarınca indirim konusu yapılmayacağı." şeklinde görüş verilmiştir.

4.3- KDV Genel Uygulama Tebliği ile Yapılan Düzenlemeler

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği mevzuattaki dağınıklığı gidermek ve uygulamada duraksamaya neden olan hususlara açıklama getirmek amacıyla, 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.05.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliği incelendiğinde, KDV sorumluluk ve tevkifat uygulamaları ile ilgili olarak 117 seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer verilen açıklamaların bu Tebliğde de aynen devam ettirildiği; sorumlu sıfatıyla KDV beyanının tam veya kanuni süresi içinde yapılmadığının tespiti üzerine

ikmalen veya re'sen tarh edilen KDV'nin indirimi ile ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilk halinde herhangi bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir.

Bununla birlikte KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İndirimin Zamanı" başlıklı (III/C-5.6) bölümüne, 11 seri No.lu Tebliğ² ile, 15.02.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıda yer verilen paragraf eklenmiştir:

"Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür."

Görüüleceği üzere KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenleme ile sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin indirim konusu yapılma imkânı getirilmiştir. Yapılan düzenlemede tarhiyatın, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıla ilişkin olması gerektiği yönünde herhangi bir ifade de bulunmamaktadır. Buna göre tarhiyat, ister içinde bulunulan takvim yılına ister vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılından sonraki yıllara ilişkin olsun, tarh edilen verginin ödenmiş olması ve ödemenin yapıldığı takvim yılının aşılmamış olması şartıyla, ödenen KDV'nin indirilmesi mümkün kılınmıştır.

Ancak dikkate alınması gereken bir husus da, söz konusu düzenlemenin 15.02.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olduğudur. Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 'Yanılma Ve Görüş Değişikliği' başlıklı 369/2 maddesinde: "Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz." hükmüne yer verilmektedir. Kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile paralellik içeren mezkûr Kanun maddesinden açıkça anlaşılacağı üzere; KDV Genel Tebliğinde yapılan değişiklik, 15.02.2017 tarihinden itibaren yapılacak olan sorumlu sıfatıyla beyanları kapsayacaktır. Bu tarihten daha önceki bir tarihte, örneğin 24.09.2015 tarihinde sorumlu sıfatıyla verilmesi gereken 2 No.lu KDV beyannamesinin verilmediğinin ya da beyanın eksik yapıldığının 01.02.2018 tarihinde idarece tespit edilmesi durumunda; sorumlu mükellef adına ikmalen/re'sen tarh edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Yine örnek olarak: sorumlu sıfatıyla 24.04.2017 tarihinde verilmesi gereken 2 No.lu KDV beyannamesinin, pişmanlık talepli olarak 01.03.2018 tarihinde verilmesi durumunda, tarh edilen KDV'nin indirilmesi mümkün olup indirim hakkı, tarh edilen verginin ödenmesi ve ödemenin yapıldığı takvim yılının aşılmaması şartlarıyla kullanılabilir.

5- İNDİRİLEMİYEN KDV'NİN GİDER/MALİYET YAZILMASI

3065 sayılı KDVK'nın 58'inci maddesinde: "Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile mükellefçe indirilebilecek katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği" hüküm altına alınmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliğinin (IV/B-1) bölümünde de konu ile ilgili olarak; "Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul

² 15.02.2017 tarihli ve 29980 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilemez. Mükellefin mal ve hizmet alımları nedeniyle hesaplanan bu işlemlere ilişkin olarak alış ve sikalarında gösterilen ve indirilebilecek KDV durumunda bulunan KDV de gider olarak kabul edilmez. Diğer yandan indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir" açıklamasına yer verilmiştir. Buna göre sorumlu sıfatıyla KDV beyanının tam veya zamanında yapılmaması nedeniyle mükellef adına ikmalen veya re'sen tarh edilen ancak mükellefler tarafından indirim konusu yapılamayan KDV'nin, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

6- SONUÇ

Vergi sorumluluğu kapsamında, mükellefler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken KDV'nin hiç beyan edilmediğinin ya da eksik beyan edildiğinin tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu KDV'nin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi durumunda; mükellef adına tarh edilen KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı, vergi uygulamalarında özellik arz eden bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

Konu ile ilgili düzenlemeler incelendiğinde, indirim hakkının kullanılmasıyla ilgili KDV Genel Uygulama Tebliğinde 15.02.2017 tarihinde yapılan değişikliğin önem arz ettiği görülmektedir.

Buna göre vergi sorumlusu kapsamında olup 01.05.2012 – 15.02.2017 tarihleri arasında yapılması gereken sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığı ya da eksik yapıldığının tespit edilmesi durumunda; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıldan sonraki yıllarda ikmalen veya re'sen tarh edilen KDV'nin indirimi mümkün bulunmamaktadır. Ancak indirilemeyen bu KDV'nin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkündür.

Bununla birlikte, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde 15.02.2017 tarihinde yapılan değişiklik gereği, vergi sorumlusu kapsamında olup bu tarihten sonra sorumlu sıfatıyla yapılması gereken KDV beyanının hiç yapılmadığı ya da eksik yapıldığının tespit edilmesi durumunda tarh edilen KDV'nin, tarhiyat ister içinde bulunulan takvim yılına ister vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılından sonraki yıllara ilişkin olsun, ödenmiş olması ve ödemenin yapıldığı takvim yılının aşılması şartıyla, indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
- 11 seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.
- 117 seri No.lu KDV Genel Tebliği.
- (mülga) 49 seri No.lu KDV Genel Tebliği.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 16.08.2012 Tarihli Ve B.07.1.GİB. 4.07.16.02-KDV.ÖZG.2010-189-406 sayılı Özelge.
- Adana Vergi Dairesi Başkanlığı 17.06.2013 Tarihli Ve 84412373-2011-4323-KDV-54 sayılı Özelge: