

ÖZEL HESAP DÖNEMİNE TABİ MÜKELLEFLER BAKIMINDAN YÜKLENİLEN KDV'LERE İLİŞKİN TARH ZAMANAŞIMININ BAŞLANGICI VE BİTİŞİ

Tugay MANAV*

ÖZ

Gelir ve kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin yüklendikleri KDV'lerin, özel hesap dönemini izleyen özel hesap dönemi aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği özel hesap döneminde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda özel hesap dönemine tabi olan mükellefler bakımından tarh zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği özel hesap dönemini izleyen özel hesap döneminin başından başlamalı ve beş yıl geçtikten sonra da sona ermelidir. Dolayısıyla takvim yılı esasına tabi olan mükellefler ile özel hesap dönemi esasına tabi olan mükellefler nezdinde, tarh zamanaşımının başlangıcı ve bitişi konusunda bir farklılık olmamalıdır.

1.GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 174'üncü maddesine göre hesap dönemi normal olarak takvim yılı olmakla birlikte takvim yılı dönemi, faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için müracaat üzerine, Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilmektedir. Bu durumda mükelleflerin kanuni yükümlülüklerinin yerine getirilmesi bağlamında herhangi bir değişiklik olmamakta sadece yükümlülüklerin yerine getirileceği zaman dilimi farklılaşmaktadır. Bunun yanında farklılaşan ve hüküm ifade eden bir husus da tarh zamanaşımı olmaktadır. Takvim yılı ya da özel hesap dönemi esasına tabi olan mükellefler nezdinde tarh zamanaşımının başlangıcı ve bitişi konusunda yine bir değişiklik söz konusu olmamakta; sadece tarh zamanaşımının başladığı ve bittiği zaman dilimleri değişmektedir. Bu da özel hesap dönemine tabi olan mükellefler bakımından yüklenilen KDV'lerin indiriminde, tarh zamanaşımının ne zaman başlayacağı ve biteceği hususunu önemli kılmaktadır.

2. VERGİ HUKUKUNDA ZAMANAŞIMI

VUK'un 113'üncü maddesinde zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağı'nın kalkması olarak hükme bağlanmıştır ve zamanaşımının; mükellefin

* Vergi Müfettişi

bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda zamanaşımı hak düşürücü bir süredir ve sürenin bitimiyle birlikte hakkın talebi ve bu talep için zor kullanım ortadan kalkmaktadır. Zamanaşımı belirli bir süreye bağlanmış olduğundan bu sürenin geçmesiyle birlikte, vergi alacağının artık kamu gücüyle alınması mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla zamanaşımının dolmasına binaen, vergi alacağı için artık tarhiyat yapılamamakta veya alacak için tarhiyat yapıp mükellefe tebliğ edilse bile artık kamu gücüyle tahsil edilememektedir.

Vergi hukukunda, VUK'ta düzenlenen tarh zamanaşımı ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen tahsil zamanaşımı olmak üzere iki farklı zamanaşımı müessesesi bulunmaktadır. Vergi hukuku literatüründe “tarh zamanaşımı” ifadesi yerine “tahakkuk zamanaşımı” ifadesi de kullanılmakta olup iki ifade esasen aynı hususa işaret etmektedir.

2.1. Tarh Zamanaşımı

VUK'un 20'nci maddesine göre verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir. Tarh zamanaşımının dolmasıyla birlikte vergi alacağını tespit eden bu idari muamelenin yapılma imkanı ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla zamanaşımının ne zaman başlayacağı ve ne zaman sonra ereceği önemli bir husustur ve konuya ilişkin düzenleme VUK'un 114'üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamakta ve başladığı tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra sona ermektedir. Tarh zamanaşımının başlangıcı vergi alacağının doğumuna bağlanmıştır ve alacağın doğduğu tarihi izleyen yılın başı itibariyle zamanaşımı işlemeye başlamaktadır. Vergi alacağı ise vergiyi doğuran olayla yani VUK'un 19'uncü maddesine göre, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Vergi alacağının doğumu her vergi türü itibariyle farklı olup, alacağın hangi hal ve şartlarda doğduğu her vergi bakımından ilgili kanununda düzenlenmiştir. Örneğin gelir vergisinde, verginin doğumu; elde etmeye bağlanmış ve elde etme kimi durumlarda tahsil esasına, kimi durumlarda tahakkuk esasına kimi durumlarda ise ekonomik ve hukuki tasarruf esasına bağlanmıştır.

3. ÖZEL HESAP DÖNEMİNDE KDV İNDİRİMİ

3.1. Özel Hesap Dönemi

VUK'un 174'üncü maddesine göre hesap dönemi, normal olarak takvim yılıdır. Takvim yılından kasıt ise içinde bulunulan yılın 1 Ocak-31 Aralık tarihleridir. Defterler hesap dönemi itibariyle yani 1 Ocak-31 Aralık tarihlerini kapsayacak şekilde tutulmakta olup kayıtlar her 31 Aralık'ta kapatılmakta ve 1 Ocak'ta yeniden açılmaktadır. Bununla birlikte takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, müracaat üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilmektedir. Bu durumda hesap dönemi, Bakanlıkça 12 ay olarak belirlenen özel hesap dönemi olmaktadır. Dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, vergi kanunlarında yüklenen ve/veya kendilerinden beklenen yükümlülüklerini, kendileri için belirlenen özel hesap döneminde yerine getirmek durumundadırlar. Özel hesap dönemine tabi olmak isteyen mükelleflerin Maliye Bakanlığı'na müracaat etmesi gerekmektedir.

3.2. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na Göre Yüklenilen KDV'lerin İndirimi

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 29'uncu maddesinde KDV'deki indirim mekanizması açıklanmış olup mükelleflerin, genel olarak yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini ve ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmıştır. Mükelleflerin yükledikleri KDV'leri indirme hakkı ise belirli bir süreyle kısıtlanmış olup bu süre sınırsız değildir. KDVK'nın 29/3'üncü¹ maddesine göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Bu bakımdan yüklenilen KDV'nin indirilebilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın hangi hallerde vuku bulduğu KDVK'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olayın vuku bulmasından sonra; ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi ve bu işlem yapılırken de

¹ 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, KDVK'ya "takvim yılını takip eden" ifadesi eklenmiştir.

vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılının aşılması gerekmektedir. Bu çerçevede vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılı aşıldıktan sonra ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi durumunda, KDV indirimi söz konusu olmayacaktır.

3.3. Yüklenen KDV'lerin Özel Hesap Döneminde İndirimi

VUK'un 174'üncü maddesinde yer aldığı üzere hesap dönemi, normal olarak takvim yılıdır ve 1 Ocak-31 Aralık tarihlerini kapsar. Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler yükledikleri KDV'leri vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını takip eden takvim yılını aşmamak üzere indirebileceklerinden bu mükellefler için indirim hakkının sınırları bakımından herhangi bir tartışma söz konusu değildir. Ancak durum özel hesap dönemi kullanan mükellefler için biraz farklıdır. Zira KDVK'nın 29/3'üncü maddesi sadece takvim yılı ifadesine yer vermiş ve özel hesap döneminden hiç bahsetmemiştir. Bu bağlamda KDVK'nın 29/3'üncü maddesinde indirim hakkının sınırlandırıldığı takvim yılı ifadesi özel hesap dönemini de kapsamakta mıdır?

Bu sorunun cevabı Mülga 15 No'lu KDV sirkülerinde yer almakta olup sirkülerde; hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin indirim haklarını yıl içinde kullanabildiklerinden, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan katma değer vergisi mükelleflerinin de yükledikleri katma değer vergisini; özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmelerinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir. 15 No'lu KDV sirküleri 08.08.2011 tarihinde yayınlanan ve 1-59 No'lu KDV sirkülerlerini yürürlükten kaldıran 60 No'lu KDV sirküleri ile mülga olmuş ve 60 No'lu KDV sirkülerinde, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin yükledikleri KDV'lerin indirim hakkının sınırıyla ilgili olarak herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır. Bununla birlikte özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerin yükledikleri KDV'leri; özel hesap dönemini aşmamak şartıyla indirebilecekleri hususunun, her ne kadar mülga 15 No'lu KDV sirkülerinde yer almasına rağmen 60 No'lu KDV sirkülerinde yer almaması; bu mükelleflerin indirim hakkına hanel getirmemelidir. Gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olunurken, KDV mükellefiyeti bakımından takvim yılı esasına tabi olunması; mükellef açısından tutulması zorunlu olan defterlerin tutulması, kayıtlarının yapılması

ve beyannamelerinin verilmesi aşamasında sorun yaratacağı aşikârdır. Dolayısıyla da gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan bir mükellefin, yüklendiği KDV'leri; özel hesap dönemini izleyen özel hesap dönemini aşmamak² şartıyla indirme hakkına sahip olması, yani KDV bakımından da özel hesap dönemine tabi olunması gerekmektedir. Mülga 15 No'lu KDV sirkülerini yürürlükten kaldıran 60 No'lu sirkülerde yer alan bu boşluk 26.04.2014 tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve yayım tarihini izleyen aybaşıda yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDVGUT) ile de doldurulmamıştır. Nihayet bu boşluk 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'de; gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yükledikleri KDV'yi özel hesap dönemini aşmamak³ kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmelerinin mümkün olduğu ifade edilerek giderilmiştir. Bu düzenleme esasen mülga 15 No'lu KDV sirkülerinde yer alan düzenleme ile aynıdır. Dolayısıyla 15 No'lu KDV sirkülerini mülga eden 60 No'lu KDV sirkülerinin yayın tarihi olan 08.08.2011 tarihinden 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'in yayın tarihi olan 31.01.2018 tarihine kadar yaklaşık 6.5 yıllık sürede yürürlükte olmayan ve boşluğa neden olan bu hüküm, KDVGUT'ta yapılan değişiklikle yeniden işlerlik kazanarak boşluk ortadan kaldırılmıştır. Esasen söz konusu düzenleme yapılmasa bile özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yükledikleri KDV'yi; özel hesap dönemini izleyen özel hesap dönemini⁴ aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmeleri sonucuna KDV indirimi ve özel hesap dönemi mantığı çerçevesinde yine de ulaşılabilirdi.

4. ÖZEL HESAP DÖNEMİNE TABİ OLAN MÜKELLEFLER BAKIMINDAN YÜKLENİLEN KDV'LER İÇİN TARH ZAMANAŞIMI NE ZAMAN BAŞLAR?

KDVK'nın 29/3'üncü maddesine göre indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde

2 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile yapılan değişikliğe uygun şekilde

3 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, KDVK'ya "takvim yılını takip eden" ifadesi i eklenmiştir. Dolayısıyla ilgili bölümün "özel hesap dönemini takip eden özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla" şeklinde güncellenmesi gerekmektedir.

4 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile yapılan değişikliğe uygun şekilde

kullanılabilmektedir. Dolayısıyla vesikalar kanuni defterlere kaydedilmez ya da takvim yılını izleyen takvim yılı aşıldıktan sonra kaydedilirse yüklenilen KDV'lerin indirimi mümkün değildir. Esasen yüklenilen KDV ile ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedilmemesi ya da vesikaların kanuni defterlere kaydedilmekle birlikte, kayıt işleminin vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını izleyen takvim yılından sonra yapılması veyahut da KDVK bakımından indirimi kabul edilmeyen yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılması durumlarında; bu aşamada önemli olan, bu hususun tarh zamanaşımı içerisinde tespit edilmesidir. Bu da tarh zamanaşımının başlangıcını ve bitişinin tespitini gerektirmektedir.

Tarh zamanaşımının başlangıcı, mükellefin takvim yılı ya da özel hesap dönemine tabi olmasından bağımsız bir şekilde, vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamakta ve başladığı tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra da sona ermektedir. Bu çerçevede tarh zamanaşımı, özel hesap dönemine tabi olan mükellefler bakımından; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği özel hesap dönemini izleyen özel hesap döneminin başından itibaren başlayacak ve başladığı tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra da sona erecektir. Bu çerçevede takvim yılı esasına tabi olan mükellefler ile özel hesap dönemine tabi olan mükellefler için tarh zamanaşımının başlangıcı ve bitişi bağlamında bir farklılık olmamaktadır.

Örneğin, 1 Nisan 2014 - 31 Mart 2015 özel hesap dönemine tabi olan bir mükellef için, vergiyi doğuran olayın 9 Haziran 2014'te meydana geldiğini ve bu tarihte ilgili vesikanın kanuni defterlere kaydedilerek yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapıldığını varsayalım. Bu durumda 1 Nisan 2014 - 31 Mart 2015 özel hesap dönemini izleyen dönemin başlangıcı 1 Nisan 2015 olduğundan (1 Nisan 2015 - 31 Mart 2016 özel hesap dönemi) tarh zamanaşımının başlangıcı 1 Nisan 2015 olacaktır. Tarh zamanaşımının sona ermesi ise 31 Mart 2020 olacaktır. Yukarıda belirtilen özel hesap dönemine tabi olan mükellef bakımından vergiyi doğuran olayın 3 Şubat 2015'te meydana gelmesi ve bu tarihte ilgili vesikanın kanuni defterlere kaydedilerek yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması, tarh zamanaşımının başlangıcını ve bitişini değiştirmeyecek olup; tarh zamanaşımının başlangıcı yine 1 Nisan 2015, bitişi de 31 Mart 2020 olacaktır.

Özel Hesap Dönemi	Zamanaşımı Yılı
<u>1 Nisan 2015</u> – 31 Mart 2016	1
1 Nisan 2016 – 31 Mart 2017	2
1 Nisan 2017 – 31 Mart 2018	3
1 Nisan 2018 - 31 Mart 2019	4
1 Nisan 2019 – <u>31 Mart 2020</u>	5

5. SONUÇ

VUK'un 174'üncü maddesine göre hesap dönemi, normal olarak takvim yılı olmakla birlikte takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, müracaat üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilmektedir. KDVK'nın 29/3'üncü maddesi yüklenilen KDV'lerin indirim mekanizmasını düzenlemekte olup, yüklenilen KDV'lerin indirimine ilişkin olarak madde metninde sadece takvim yılı ifadesine yer verilmiş ve özel hesap döneminden hiç bahsedilmemiştir. Mülga 15 No'lu KDV sirkülerinde; hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin indirim haklarını yıl içinde kullanabildiklerinden, gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin de yüklendikleri KDV'leri; özel hesap dönemini aşmamak şartıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği tarihte indirmelerinin mümkün bulunduğu ifade edilmiştir. Ancak 15 No'lu KDV sirküleri, 08.08.2011 tarihinde yayınlanan ve 1-59 No'lu KDV sirkülerlerini yürürlükten kaldıran 60 No'lu KDV sirküleri ile mülga olmuş ve 60 No'lu KDV sirkülerinde, indirim hakkının sınırıyla ilgili bir açıklamada bulunulmamıştır. Aynı şekilde konu ile ilgili olarak Mayıs 2014 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren KDVGUT'ta da bir açıklama yer almazken KDVGUT'ta değişiklik yapan 17 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile gelir veya kurumlar vergisi bakımından özel hesap dönemine tabi olan KDV mükelleflerinin yüklendikleri KDV'yi özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği dönemde indirmelerinin mümkün olduğu ifade edilmiş olup bu düzenleme esasen mülga 15 No'lu KDV sirkülerinde yer alan düzenleme ile aynıdır. Ancak 7104 sayılı Kanunun 8'inci maddesi ile yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, KDVK'nın 29'uncu maddesine takvim yılını takip eden ifadesi eklenmiş

ve maddenin son hali “İndirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir” şeklinde olmuştur. Dolayısıyla 17 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de geçen ” ... özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği ...” hükmünün “... özel hesap dönemini izleyen özel hesap dönemini aşmamak kaydıyla belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği...” şeklinde güncellenmesi gerekmektedir.

Tarih zamanlaşımının başlangıcı, mükellefin takvim yılı ya da özel hesap dönemine tabi olmasından bağımsız bir şekilde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamakta ve başladığı tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra da sona ermektedir. Bu çerçevede tarih zamanlaşımı, özel hesap dönemine tabi olan mükellefler bakımından; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği özel hesap dönemini izleyen özel hesap döneminin başından itibaren başlayacak ve başladığı tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra da sona erecektir.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (05.05.20014) *Mülga 15 No’lu KDV Sirküleri*, Ankara

Maliye Bakanlığı (08.08.2011) *60 No’lu KDV Sirküleri*

Maliye Bakanlığı (26.04.2014) *Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği*, Ankara

T.C. Yasalar (02.11.1984) *3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (18563 Sayılı)

T.C. Yasalar (06.04.2018) *7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, Ankara: Resmi Gazete (30383 Sayılı)

T.C. Yasalar (10.01.1961) *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu*, Ankara: Resmi Gazete (10705 Sayılı)