

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 03.07.2019
Duyuru No : 2019/066
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
TEMMUZ 2019 - Sayı : 187

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

GEREĞİNDEN FAZLA VEYA TAMAMEN YERSİZ KDV İÇEREN FATURA DÜZENLENMESİNİN ALICI VE SATICI AÇISINDAN YARATACAĞI SONUÇLAR

ÖZET :

Bilindiği gibi, KDV Kanunu'nun ilgili maddelerinde KDV'ye tabi olduğu belirtilen mal teslimleri ve hizmet ifaları için KDV hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.

Hesaplanması gereken KDV'nin oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yer alan ;

I sayılı listedeki mal ve hizmetler %1 oranında,

II sayılı listedeki mal ve hizmetler %8 oranında,

Her iki listede bahsi geçmeyen mal ve hizmetler %18 oranında (genel oranda)

KDV'ye tabidir.

Prensip olarak KDV'nin kapsamında bulunmakla beraber muhtelif nedenlerle KDV'den istisna edilmiş olan mal ve hizmetler KDV Kanunu'nun 11, 13, 14, 15, 16, 17,19 ve bazı geçici maddelerinde belirtilmiştir.

DENET DUYURU
Sayı : 2019/066/1

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Uygulamada,

- KDV kapsamına girmediği halde KDV'li fatura düzenlenmesine konu olan,
- Olması gereken orana göre daha yüksek oran (%1 yerine %8 veya %18 yahut %8 yerine %18) üzerinden KDV hesaplanan,
- İstisna kapsamında olduğu için KDV hesaplanmaması gerektiği halde, KDV hesaplanarak faturaya bağlanan,

işlemlere rastlanmaktadır.

Bu gibi işlemlerde gereksiz olarak veya olması gereken oranın üzerinde oranla hesaplanan KDV'ler literatürde “FAZLA VEYA YERSİZ HESAPLANAN KDV” olarak isimlendirilmekte ve bu fazla yahut yersiz KDV'ler hakkında ne işlem yapılacağını belirleyen kanun ve tebliğ hükümleri bulunmaktadır.

Özet olarak, KDV fuzulen veya fazladan hesaplanmış da olsa ;

- Satıcının bu fazla veya yersiz KDV'yi beyannamesine dahil etmesi mecburiyeti vardır,
- Alıcının ise fazla veya yersiz KDV'yi indirmesi mümkün olup, indirimle giderilemeye hallerinde ve istendiği takdirde, vergi dairesinden fazla veya yersiz KDV'nin geri alınması mümkündür. Ancak bunun için Maliye İdaresi tarafından belirlenmiş olan şartların mevcut olması gerekir. (Aşağıdaki 7 nolu bölüme bakınız.)

1. FAZLA VEYA YERSİZ KDV HAKKINDA NE İŞLEM YAPILACAĞINI BELİRLEYEN KANUN HÜKMÜ :

KDV Kanunu'nun konuya ilişkin 8/2 nci maddesi şöyledir :

“2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların

düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.¹“

2. MAL VEYA HİZMET KDV KAPSAMINA GİRMEDİĞİ VEYA KDV'DEN İSTİSNA OLDUĞU HALDE KDV'Lİ FATURA DÜZENLENMESİ:

KDV kapsamına girmediği veya KDV'den istisna olduğu halde hesaplanan KDV'ler uygulamada “*yersiz KDV*” olarak isimlendirilmekte olup böyle bir uygulama yapıldığında, yersiz KDV'yi hesaplayan satıcının ve bu yersiz KDV'ye maruz kalan alıcının durumu aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

KDV istisnası kapsamına giren ekseri işlemler için KDV Kanunu'nun 18 nci maddesi uyarınca istisnadan vazgeçilmek suretiyle, vazgeçmeye konu işlem türü itibariyle KDV'li fatura düzenleme hakkı elde edilebilmektedir.

İstisnadan vazgeçmiş bir satıcının hesapladığı KDV yersiz KDV niteliğinde değildir.

Başka bir anlatımla istisnadan vazgeçilmesine konu mal veya hizmetler, kendi KDV oranı üzerinden KDV'ye tabi (vazgeçme süresi boyunca istisna niteliği kaldırılmış olan) işlemlerdir.

¹ 7104 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile fıkranın üçüncü cümlesi değiştirilmiş ve fıkraya son cümle eklenmiştir. (Yürürlük 6/4/2018) Değişmeden önceki hali “Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.”

5035 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile fıkranın son cümlesi değiştirilmiştir. (Yürürlük 2/1/2004) Değişmeden önceki hali “Bu gibi sebeplere fazla ödedikleri vergilerin, indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.”

3297 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle değiştirilmiştir. (Yürürlük 20/6/1986) Değişmeden önceki hali “Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir.”

İstisnadan vazgeçme durumu bulunmadığı halde, yanlışlıkla veya kasıtlı olarak istisnaya tabi işlem için KDV'li fatura düzenlemek suç değildir.

Bu faturalardaki KDV satıcı tarafından beyannameye dahil edilir, alıcı tarafından indirilebilir.

Alıcının bu yersiz KDV'ye itirazı ve iade talebi halinde uygulanacak prosedür aşağıdaki 7 no.lu bölümde açıklanmıştır.²

3. % 1 YERİNE % 8 YAHUT % 18 ; % 8 YERİNE % 18 ORANDA KDV HESAPLANMASI:

KDV oranının olması gerekene nazaran daha yüksek şekilde dikkate alınması, uygulamada “fazla KDV” olarak isimlendirilmekte olup bu fazla KDV'ler hakkında yapılacak işlemler yazımızın ilgili bölümlerinde açıklanmıştır.

4. KDV HESABININ %18'İN ÜZERİNDE BİR ORAN İLE YAPILMASI DURUMU :

KDV fazlalığının %18 genel KDV oranını aşacak şekilde daha yüksek bir oran üzerinden yapılması suretiyle oluşması ender rastlanan bir durumdur.

Bu şekilde hesaplanan KDV fazlalığı da yasa lafzına göre, fazla veya yersiz KDV hakkındaki hükümlere tabi bulunmakla beraber,

- KDV beyannamesinde satırlara ilişkin KDV bölümlerinin sadece %1, %8 ve %18 KDV'yi içerecek satırlardan oluşması,
- KDV indirimlerinde ise yine indirilen KDV'nin %1 mi, %8 mi veya %18 mi olduğunu sorgulayan ayrımlar bulunması,

genel KDV oranı olan %18'den de yüksek oranda KDV hesaplanmasının yasaklandığını ve önlendiğini göstermektedir.

² KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 18 inci maddeye ilişkin bölümünde;
“ İSTİSNADAN VAZGEÇME DİLEKÇESİ VERMEMİŞ BİR MÜKELLEF, İSTİSNA KAPSAMINDAKİ BİR KISIM TESLİM VE HİZMETLERİ İÇİN KDV'Lİ FATURA KESEBİLİR Mİ? VEYA İNDİRİMLİ ORAN YERİNE NORMAL ORAN UYGULAYABİLİR Mİ ? ”
“İSTİSNADAN VAZGEÇMEKSİZİN, İSTİSNA KAPSAMINDAKİ BİR İŞLEMDE KDV HESAPLANMASININ, KDV İNDİRİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ” başlıkları altında geniş izahat sunulmuştur. (www.denet.com.tr)

Devrolan KDV yükünün başka firmaya aktarılması amacıyla yapılabilecek bu tür kasdi fazla KDV hesaplamaları tespit edildiğinde her iki tarafın beyannamesini düzeltmesi istenebilir.

5. FAZLA VEYA YERSİZ KDV HESAPLAYAN SATICI AÇISINDAN DURUM :

Kanundaki 8/2 nci maddede görüldüğü gibi Kanun koyucu KDV kapsamına girmediği veya KDV'den istisna edildiği halde KDV'li fatura düzenlenmesi veya faturada KDV tutarının olması gereken miktardan daha fazla gösterilmesi hallerinde bu hatayı yapan satıcının hesapladığı fazla veya yersiz KDV'yi vergi dairesine ödemesini istemektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin konuya ilişkin I/C-1.1.1. no.lu bölümü şöyledir:

1.1.1.Fazla veya Yersiz Vergi Uygulayanlar

3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

Örneğin; Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olanlar, mal ve hizmet satışları dolayısıyla KDV hesaplamazlar. Kanun hükmüne rağmen satış bedellerinde vergi gösterip müşteriden vergi tahsil edenler, bu vergiyi vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Aynı şekilde kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler de fazla tahsil ettikleri vergiyi vergi dairesine ödemek mecburiyetindedirler.

Örnek:100.000TL'lik bir satış için 8.000 TL vergi hesaplaması gerekirken, 18.000 TL hesaplayıp müşteriden tahsil edenler, fazla tahsil ettikleri bu vergiyi ilgili vergi dairesine beyan edip ödemek zorundadırlar.

Her ne kadar yukarıdaki örnekte, 8.000 TL yerine 18.000 TL KDV hesaplayan satıcının aradaki 10.000 TL'lik fazla KDV'yi vergi dairesine beyan edip ödemesi gerektiği belirtilmekte ise de, fazla veya yersiz olarak hesaplanan KDV'nin müstakilen vergi dairesine ödenmesi şeklinde bir uygulama yoktur.

Fazla veya yersiz hesaplanan KDV'nin vergi dairesine ödenmesi, ilgili ay için düzenlenen KDV beyannamesinde fazla ve yersiz KDV'nin de hesaplanan KDV satırında gösterilmesi suretiyle gerçekleşmektedir.

Mükellefin devrolan KDV'sinin bulunması durumunda, beyannamede gösterilme işlemi bu ay itibarıyla ödeme sonucu doğurmayabilir. Ancak bu işlem mükellefin devir KDV'sini aşındıracağı için gelecekte bu KDV fazlalığının ödenmesine yol açabilecektir. Başka bir anlatımla DEVİR KDV'NİN KÜÇÜLMESİ ŞEKLİNDEKİ ETKİLER DE, FAZLA VEYA YERSİZ KDV'NİN ÖDENMESİ OLARAK KABUL GÖRMEKTEDİR.

Nitekim, KDV beyannamesinde fazla ve yersiz KDV'nin devrolan KDV'nin varlığına rağmen müstakil olarak ödenmesini sağlayan herhangi bir satır bulunmamaktadır.

Ancak, aşağıdaki 7 nci bölümde belirttiğimiz gibi, fazla veya yersiz KDV'nin iadesi istendiği takdirde, satıcının KDV beyannamesinde en az iadesi istenen fazla veya yersiz KDV tutarınca ödenecek KDV çıkmış olması ve bunun ödenmiş olması istenmektedir. Başka bir anlatımda iade talebi olmadığı sürece satıcıda devir KDV küçülmesi sağlayan beyan ödeme olarak kabul görmekte ve bu fazla veya yersiz KDV alıcı tarafından indirim konusu edilebilmektedir.

6. FAZLA VEYA YERSİZ KDV'YE MARUZ KALAN ALICI AÇISINDAN DURUM :

Fazla veya yersiz KDV'ye maruz kalan alıcı nihai tüketici konumunda olan (KDV mükellefiyeti ve KDV indirim hakkı bulunmayan) bir kişi ise ve bu KDV yükünden kurtulmak için başvuruda bulunmazsa söz konusu fazla veya yersiz KDV yüküne katlanmaya devam eder. Bu yükten kurtulmak istediği takdirde KDV Kanunu 8/2 nci maddesindeki yetkiye istinaden Maliye İdaresi'nin belirleyeceği usuller çerçevesinde hareket ederek haksız yere uğradığı KDV fazlalığından KDV iadesi yoluyla kurtulabilir.

Fazla veya yersiz KDV'ye maruz kalan alıcı KDV indirim hakkına sahip ise, bu fazla veya yersiz KDV'yi indirim konusu yapabilir.

KDV mükellefi olan alıcı, indirimi yaptığı ayda veya izleyen aylarda ödenecek KDV'si çıkarsa bu KDV fazlalığından indirim yoluyla kurtulmuş olur.

Eskiden fazla veya yersiz KDV'nin KDV mükelleflerince indirilmesi dışında bir çözüm öngörülüyordu. (23 nolu KDV Genel Tebliği)

Fakat KDV Kanunu'nun 8/2 nci maddesinde 5035 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesi ile yapılan değişiklik sonucunda fazla veya yersiz KDV'yi indirim yoluyla gideremeyen KDV mükelleflerine de KDV iadesi yapılması imkanı getirilmiştir.

FAZLA VEYA YERSİZ KDV’NİN ALICI TARAFINDAN İNDİRİLEBİLECEĞİ VE BUNUN DAYANAKLARI BİR YAZIDA GENİŞ AÇIKLAMALARLA ORTAYA KONULMUŞTUR. ³

7. FAZLA VEYA YERSİZ KDV’NİN İADESİNİN HANGİ USUL VE ŞARTLARLA YAPILACAĞI HAKKINDAKİ TEBLİĞ HÜKMÜ :

Fazla ve yersiz KDV’lerin iade usulü hakkında KDV Kanunu 8/2 nci maddesiyle verilen özel yetkiye dayanılarak 23, 91 ve 116 no.lu Tebliğlerle düzenlemeler yapılmıştır.

23 no.lu KDV Genel Tebliği’nin (B) bölümü, 91 no.lu Tebliğ ile, 91 no.lu KDV Genel Tebliği’nin (I) bölümü, 116 no.lu Tebliğ ile, 116 no.lu Tebliğ (ilk 123 adet tebliğ ile birlikte) ise, KDV Genel Uygulama Tebliği ile

yürürlükten kaldırılmıştır.

Halen fazla ve yersiz KDV’nin iadesine ilişkin şart ve usulleri belirlemekte olan hükümler KDV Genel Uygulama Tebliği’nin I/C-1.1.2. bölümünde yer almakta olup, söz konusu bölümün metni şöyledir :

“1.1.2.Fazla veya Yersiz Hesaplanan ve Hazineye Ödenen Verginin İadesi

3065 sayılı Kanunun (8/2)nci maddesi kapsamında fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen verginin iadesi aşağıdaki esaslara göre gerçekleştirilir.

Kural olarak, fazla veya yersiz hesaplanan vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gerekse alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır.

³ KDV konusunda detaylı bir kitabı da bulunan Sayın YMM Nihat UZUNOĞLU Vergi Dünyası Dergisi’nin Haziran 2019 sayısında yayınlanacak olan yazısında şu ifadelere yer vermiştir :

“Mevcut KDV Kanununda fazla veya yersiz KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı konusunda hiçbir hüküm bulunmadığı gibi, tam tersine olarak ancak indirim konusu yapılamayan bu mahiyetteki vergilerin iade edilebileceğine yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Kanunun 8/2’nci maddesinde, 3297 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile getirilen “Bu gibi sebeplere fazla ödedikleri vergilerin, indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi...” şeklindeki ifade, indirim hakkına sahip olanların bu vergileri sadece indirim konusu yapabileceğini ve dolayısıyla bunlara hiçbir şekilde iade yapılamayacağını açık bir şekilde vurgulamaktadır.”

DENET DUYURU

Sayı : 2019/066/7

NOT :

Yukarıdaki paragraf fazla veya yersiz KDV'nin indirim yasağına konu olduğu şeklinde yorumlanabilmektedir. Bu yorum hatalıdır. Çünkü söz konusu paragraf iade başlığı altında yer almakta ve iadesi istenen KDV'nin aynı zamanda indirimler arasında kalmasından kaynaklanacak mükerrer hak kullanımının önlenmesini amaçlamaktadır.

Fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Alıcının indirim hakkı bulunan mükellef olmaması durumunda, satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda ise, satıcının fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir belgeye ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını İNDİRİM HESAPLARINDAN ÇIKARMAK suretiyle düzeltme yaptığının alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de istenecektir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fazla ve yersiz uygulanan vergi, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenecek yazıya istinaden vergi dairesi tarafından yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda alıcıya iade edilir. Söz konusu yazının genel bütçeli idarelerde söz konusu tutarın tahsil edildiği ve gelir hesaplarına aktarıldığı, diğer idare, kurum ve kuruluşlarda ise beyan edilerek vergi dairesine ödendiğini tevsik etmesi gerekir.

Satıcının, fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergiyi alıcıya ödediğini gösterir belge ve İNDİRİM HAKKI BULUNAN ALICILARIN DÜZELTMEYİ YAPTIĞINI GÖSTERİR vergi dairesi yazısı ile birlikte, beyanlarını düzeltmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, fazla veya yersiz hesaplanan KDV tutarı, ilgili dönem beyannamesinden tenzil edilir ve sonraki dönemler de buna göre düzeltilir.

Fazla veya yersiz olarak ödendiği iddia edilen KDV'nin, satıcı tarafından İADE OLARAK TALEP EDİLEBİLMESİ İÇİN, KDV beyannamesinde HESAPLANAN KDV OLARAK BEYAN EDİLMESİ VE BEYANA KONU EDİLDİĞİ DÖNEM İLE İADE TALEP EDİLEN DÖNEM ARASINDA ASGARİ SÖZ KONUSU KDV TUTARI KADAR ÖDENECEK KDV ÇIKMASI VE HAZİNEYE ÖDENMESİ GEREKMEKTEDİR.

- *Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında, fazla veya yersiz uygulanan KDV tutarından daha düşük tutarda ödenecek KDV çıkması ve Hazineye ödenmesi durumunda, sadece bu tutar iadeye konu edilebilecektir.*

NOT :

Fazla veya yersiz KDV'yi hesaplamış olanın ödenecek KDV'sinin çıkmadığı durumda düzeltme yapılacağını ifade eden yukarıdaki paragraf da fazla veya yersiz KDV'nin indiriminin yasak olduğu şeklinde yorumlanabilmektedir. Bu yorum hatalıdır. Çünkü fazla veya yersiz KDV'ye maruz kalan KDV mükellefinin bu fazlalığı indirimle konu etmesi esastır. Ancak indirimle giderilemeye halinde belli şartlara bağlı iade hakkı vardır.

Yukarıdaki paragraf da söylenmek istenen husus fazla veya yersiz KDV'yi hesaplayıp beyannamesine dahil etmiş olan ve böylelikle devrolan KDV'sini bir miktar küçültmüş olan (ödenecek KDV'si çıkmamış bulunan) satıcıya iade yapılmayacağı bu SATICININ BEYANNAMESİNİ DÜZELTEREK (devrolan KDV'sini yükseltmek suretiyle) alıcıdan haksız yere aldığı KDV'yi geri vermesi gerektiğidir. Alıcı olan KDV mükellefi fuzulen yüklendiği KDV'yi indirmekle yetinmiş ve iade talebinde bulunmamışsa, düzeltme yapılması gereken bir durum da yok demektir.

- *Beyan edilen dönemle iade talep edilen dönem arasında ödenecek KDV çıkmaması durumunda ise, **Hazineye intikal eden herhangi bir vergi bulunmadığından sadece düzeltme yapılacak olup, iade söz konusu olmayacaktır.***

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan vergiler, 3065 sayılı Kanununun 48 inci maddesi hükmüne göre; indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır.

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan verginin indirim hakkına sahip mükelleflere iadesi, mükellefin beyanlarının düzeltilmesi üzerine bağlı olduğu vergi dairesince gerçekleştirilir. Bunun için, indirim hakkına sahip mükellef, gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurarak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirir. Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini sonuçlandırır.

(6 No.lu KDV Tebliği'nin 1 inci maddesi ile ilave edilen paragraf) İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

(6 No.lu KDV Tebliği'nin 1 inci maddesi ile ilave edilen paragraf) Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir.

Maliye İdaresi KDV Genel Uygulama Tebliği'ne 6 nolu KDV Tebliği ile ilave ettiği yukarıdaki iki paragrafta, matrah azalmasından kaynaklanan ve Gümrük İdaresi'ne fazladan ödenmiş KDV'lerin, indirimle giderileceğini (bu tür fazlalıkların iade edilmeyeceğini) hükme bağlamıştır.

İlk paragrafta yer alan “**(transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dâhil)**” ibaresi Maliye İdaresi'nin örtülü kazanç veya örtülü sermaye kapsamındaki KDV yüklenimlerinin KDV Kanunu 30/d maddesi uyarınca indirilemeyeceği yönündeki katılmadığımız görüş ile çelişki arz etmiştir. Bu konudaki görüşlerimiz KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 30 uncu maddeye ilişkin 2.4. no.lu bölümde ele alınmıştır.

8/10/2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1, 2 ve 3 üncü maddelerinde, 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatta kullanılmaları halinde, vergi tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ile uygulanması, ÖTV Kanununun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden uygun görülmüş olup, bu düzenlemelerin uygulama usul ve esasları, 25 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Bu uygulamada, satıcılar tarafından teslim konu mallar için bağlı oldukları vergi dairelerine ödenmiş olan ÖTV, KDV matrahına dâhil olduğundan, bu ÖTV'nin 25 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde imalatçılara iade edilen kısmı üzerinden hesaplanan KDV de fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşmektedir. Bu şekilde fazla/yersiz hesaplanan KDV niteliğine dönüşen vergi, bu bölümde yer alan açıklamalar doğrultusunda iade edilir.”

GÖRÜLDÜĞÜ GİBİ ;

- KDV mükellefi olmayanlar fazla veya yersiz olarak maruz kaldıkları KDV'yi satıcıdan isteyebilmekte satıcı ise beyannamesinde düzeltme yapmak ve yukarıdaki formaliteleri yerine getirmek suretiyle alıcıya ödediği KDV'yi vergi dairesinden alabilmektedir. Alıcının vergi dairesinden iade talep etmeye hakkı bulunmadığı için ve satıcının da bu iade formalitelerinden kaçındığı hallerde, alıcının maruz kaldığı gereksiz KDV yükünden kurtulmak için satıcı aleyhine icra takibinde bulunma veya dava açma dışında bir imkanı yoktur.
- Alıcının indirim hakkına sahip KDV mükellefi olması durumunda fazla veya yersiz KDV yükünden kurtulması esas itibariyle indirim yoluyla olmaktadır. Alıcı fuzulen veya fazladan yüklendiği KDV'yi indirim yoluyla gideremiyorsa ve iadesini istiyorsa, yukarıda belirtilen Tebliğ hükümleri uyarınca bu yükten

kurtulabilmektedir. KDV indirim hakkına sahip alıcıların da vergi dairesinden fazla ve yersiz KDV'yi talep etme hakları bulunmadığı için ve satıcının bu iadeye ilişkin formalitelerden kaçınması durumunda, satıcıya karşı icra takibinde bulunma veya alacak davası açma dışında bir imkanı yoktur.

8. SONUÇ :

KDV'ye tabi mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında ;

- KDV oranının olması gerekene göre daha yüksek bir oranda (%1 yerine %8 veya %18 yahut %8 yerine %18 şeklinde) dikkate alınması
- veya KDV hesaplanması gerekmediği (işlemin KDV kapsamı dışında olduğu veya KDV'den müstesna olduğu) halde KDV hesaplanması,

suretiyle fazla ve yersiz olarak uygulanan KDV'ler, satıcı tarafından beyana dahil edilmektedir.

Bu fazla veya yersiz KDV'ye maruz kalan KDV mükellefleri bunları indirim konusu yapabilmektedir.

Her ne kadar devrolan KDV'si bulunan firmanın KDV ödemekte olan firmaya kasıtlı olarak fazla veya yersiz KDV içeren fatura düzenlemek suretiyle devrolan KDV'den kurtulduğu iddiasıyla, alıcının indirimini reddetme şeklinde tarhiyatların olabilmesi ihtimal dahilinde ise de, fazla KDV'nin %18 oranın üzerinde bir oran uygulanmasından kaynaklanmadığı sürece bu iddianın kabul görmeyeceği kanaatindeyiz.

KDV mükellefinin fazla ve yersiz KDV'yi İNDİRİMLE GİDEREMEMESİ DURUMUNDA veya alıcının KDV indirim hakkı bulunmayan bir kişi veya kuruluş olması halinde, belli şartların varlığı mevcutsa, vergi dairesi satıcıya (alıcıya aktarılmış olmak şartıyla) iade yapmaktadır.

İade ortamının bulunmadığı durumlarda alıcının satıcıdan fazla veya yersiz KDV'yi talep etme hakkı vardır. Böyle bir talep halinde satıcı ilgili ay beyannamesini düzeltmek (devrolan KDV'sini büyütmek) suretiyle alıcının mağduriyetini iade almaksızın gidermek durumundadır.

Fazla veya yersiz KDV'nin iadesi, satıcının vergi dairesi tarafından fazla veya yersiz KDV tutarınca ödenecek KDV çıkması ve ödenmesi, bu gereksiz KDV'nin alıcıya tediye edilmiş bulunması şartlarıyla, satıcıya ödeme yapmak suretiyle gerçekleşmektedir.

Alıcının vergi dairesine başvuru hakkı bulunmaması nedeniyle ve satıcının söz konusu iadeye ilişkin formalitelerden kaçınması durumunda alıcının kolayca bu gereksiz KDV yükünden kurtulamaması ve satıcıya karşı icra takibinden

bulunmak veya alacak davası açmak zorunda bırakılması şeklinde bir usul söz konusudur.

ALICININ HUKUKUNU ZEDELEYEN BU DURUMUN ÖNLENMESİ İÇİN SATICININ HAKSIZ DİRENİŞİ HALİNDE ALICIYA RE'SEN KDV İADESİ YAPILIP KARŞILIĞININ SATICIDAN ARANMASI GEREKİR.

ALICILAR MARUZ KALDIKLARI FAZLA VEYA YERSİZ KDV'Yİ GERİ ALMA KONUSUNDA YETERİNCE GÜÇLÜ DURUMDA BULUNMADIĞI İÇİN, ALIMLARINDA KDV'NİN FAZLA VEYA YERSİZ OLUP OLMADIĞI HAKKINDA DİKKATLİ DAVRANMALI BÖYLE BİR DURUMDA GEREKSİZ KDV İÇEREN FATURAYI REDDETMELİ VE/VEYA GEREKSİZ KDV'Yİ ÖDEMECTEN KAÇINMALIDIRLAR.