

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 03.06.2021
Duyuru No : 2021/078
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
Haziran 2021 Sayı : 478

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

İNCELEME SONUCUNDA DEVROLAN KDV'nin KÜÇÜLTÜLMESİ

ÖZET :

Ödenecek KDV beyan eden mükelleflerin bu beyanları incelendiğinde ;

- Bazı KDV indirimlerinin kabul edilmemesi,
- Eksik KDV hesaplandığının iddia edilmesi,
- Haksız istisna uygulandığının ileri sürülmesi,

gibi nedenlerle, ilgili dönem için çıkan KDV farkı, cezası ile birlikte mükelleften istenmekte; bu talep, ödeme, uzlaşma veya dava edilme işlemlerine konu olabilmektedir.

İncelenen dönem KDV beyannamesinde devrolan KDV (sonraki döneme devreden KDV) varsa ve bulunan KDV farkı devrolan KDV'nin altında ise, bu dönem için vergi talebi ve ceza söz konusu olmamaktadır.

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 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

Böyle bir devrolan KDV küçülmesi izleyen aylarda eksik KDV beyanına veya haksız KDV iadesi alınmasına yol açmışsa, bu eksikliğin oluştuğu veya haksız iadenin alındığı ay itibarıyla cezalı KDV tarhiyatı yapılmaktadır.

Geçmiş aylardan herhangi birindeki devrolan KDV'nin küçülmesi, hiçbir dönemde ödenecek KDV eksikliği yaratmayıp sadece, son beyannamedeki devrolan KDV'nin küçülmesine sebebiyet vermiş olabilmektedir.

Sadece son dönem devrolan KDV'sinin küçülmesini öngören vergi inceleme raporu ortaya çıktığında ne yapılması gerektiği konusunu ele alan bir çalışmanın yararlı olabileceği düşüncesiyle bu yazı hazırlanmıştır.

Vergi afları kapsamında uygulanan KDV matrah artırımının devrolan KDV ile ilgili etkileri, kendine has özellikleri bulunan bir konu olup yazımızın kapsamı dışında tutulmuştur.

ANAHTAR KELİMELER:

Devrolan KDV (sonraki döneme devreden KDV), vergi incelemesi, devrolan KDV'nin küçülmesi, KDV iade hakkı, mükellef aleyhine idari eylem, dava açma hakkı

1. SON DÖNEM DEVROLAN KDV'NİN KÜÇÜLTÜLMESİ GEREKTİĞİ YÖNÜNDEKİ VERGİ İNCELEME RAPORU HAKKINDA VERGİ DAİRESİNİN YAPMASI GEREKEN İŞLEM:

Vergi Daireleri işlem yönergesinde, sadece son dönem KDV beyannamesindeki devrolan KDV'nin daha küçük bir meblağ olması gerektiği görüşünü içeren vergi inceleme raporu geldiğinde, vergi dairelerinin sisteme girerek son dönem devrolan KDV tutarını küçültmesi ve bu işlemi ilgili mükellefe bildirilmesi gerektiği ifadesi mevcuttur.

Uygulamada da çoğunlukla, bu şekilde hareket edilmekte ve inceleme raporları bahsi geçen bilgilendirme yazısına eklenmektedir.

2. DEVROLAN KDV'NİN KÜÇÜLTÜLMESİ GEREKTİĞİ İDDİASININ KDV İADE HAKKINA ETKİSİ KONUSUNDAKİ HÜKUKA UYGUN OLMAYAN İDARİ TUTUM:

Mükellef yeni dönem KDV beyannamesini hazırlarken vergi dairesinin ikazını dikkate almaksızın önceki dönemden devren gelen KDV'yi küçültülmemiş hali ile beyannameye girerse, sistem rakam tutmazlığı ikazı vermektedir.

Mükellefin KDV iade talebi varsa ve devrolan KDV'nin küçülmesi iade tutarını etkiliyorsa, vergi dairesi KDV iade işlemlerini küçültülmüş devrolan KDV tutarına göre yürütmekte, yani mükellef bu küçülmeye yargı yoluyla itiraz etmiş olsa bile, KDV iade hakkı kısıtlanmaktadır. Başka bir anlatımla, inceleme raporuna dayanıyor da olsa devrolan KDV'nin küçültülmesi, KDV iade hakkının da küçültülmesi anlamına gelebilmekte ve bu uygulama YARGISIZ İNFAZ etkisi yaratmaktadır.

KDV beyan esasına göre uygulanan bir vergi türüdür.

Aksi sabit oluncaya kadar mükellefin beyanı esastır ve geçerlidir.

Mükellefin beyannamesindeki devrolan KDV'nin daha küçük olması gerektiği iddiası, mükellefçe kabul edilmediği takdirde, bu iddianın doğruluğu kesinleşinceye kadar, KDV iade hakkını etkilememeli, KDV iade işlemleri böyle bir inceleme raporu yokmuş gibi devam ettirilmelidir.

Nitekim, eksik vergi beyanı iddiasıyla yapılan tarhiyatlar yasal süresi içinde vergi davasına konu edildiğinde, bu iddia vergi mahkemesinde mükellef aleyhine sonuçlanıncaya kadar hiçbir olumsuz etki meydana getirememektedir.

Keza, mükellef KDV iadesini aldıktan sonra, devrolan KDV'nin küçültülmesi iddiasını içeren inceleme raporu geldiğinde, mükellef bu rapora karşı dava açmışsa, bu dava vergi mahkemesinde sonuçlanıncaya kadar haksız alındığı varsayılan KDV iadesi geri alınmadığına göre, raporun daha önce gelmiş olduğu durumda, mükellef rapora karşı dava açmışsa iade işlemlerinde dava vergi mahkemesinde sonuçlanıncaya kadar mükellefin KDV iade hakkı kısıtlanmamalıdır.

3. DEVROLAN KDV'NİN KÜÇÜLTÜLMESİ MÜKELLEFE BU İŞLEMİN İPTALİ İÇİN DAVA AÇMA HAKKI VERMEKTEDİR:

Vergi dairesinin sisteme müdahale ederek mükellefin beyanları ile oluşmuş devrolan KDV rakamını küçültmesi, mükellef tarafından haklı görülüyorsa, mükellef yeni vereceği beynamede önceki dönemden devreden KDV tutarını küçülmüş rakam olarak göstermek suretiyle bu tespite uyum gösterebilir ve sorun ortadan kalkar.

Devrolan KDV'nin küçültüldüğü bilgisini içeren yazıyı alan mükellef bu küçülmeye razı değilse, yazının tebliğ tarihi itibaren 30 gün içinde bu eylemin etkilerinin giderilmesi talebi ile vergi mahkemesinde dava açabilir.

Bu dava süresi içinde açılmazsa, devrolan KDV'nin küçültülmesine ilişkin dava hakkı bize göre kaybedilmiş olmaz. Devrolan KDV farkı ileride ödenecek KDV tutarını etkilediği için ek olarak cezalı KDV tarhiyatı yapılırsa bu tarhiyata karşı yine 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açarak, devrolan KDV küçültülmesinin yerinde olmadığını savunma hakkı vardır. Çünkü böyle bir tarhiyat, mükellefe yeniden dava hakkı veren ikinci bir idari eylemdir.

KDV konulu bir kitabın¹ ilgili bölümü şöyledir:

“98.2.6. Devreden KDV'nin Azaltılması İşlemine Karşı Dava Açılabilir Vergi Usul Kanununun 378'inci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, ceza kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır.
Yapılan incelemeler sonucunda KDV tarhiyatının ortaya çıkmadığı, ancak devreden KDV tutarının azaltılmasının önerildiği raporlar uyarınca vergi daireleri tarafından tesis edilen işlemlere karşı vergi mahkemelerinde dava açılıp açılmayacağı tartışmalara neden olmuştur.

Danıştay verdiği kararlarda; devreden KDV tutarının belirlenmesi işleminin henüz icrai nitelik kazanmadığından bahisle ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmadığı, devreden KDV'nin azaltılarak dikkate alınması gerektiğine dair işlemin, idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıdığından, işin esası hakkında bir karar verilmesi gerektiği yolunda hüküm kurmaktadır.”^{2 3 4 5}

4. DEVROLAN KDV'nin KÜÇÜLTÜLMESİNİN ZAMAN AŞIMI KARŞISINDAKİ DURUMU:

1 no.lu dipnotta belirttiğimiz KDV kitabının konu ile ilgili bölümü⁶ şöyledir:

“98.2.7. Devreden KDV Nedeniyle Sonraki Dönemlerde Yapılan Tarhiyatlarda Zamanaşımı

KDV'nin sahip olduğu indirim mekanizması nedeniyle, matrah farklarından veya indirimlerin reddinden kaynaklanan tarhiyatların, tespitin ait olduğu dönemden sonra yapılması söz konusu olabilmektedir.

¹ Eski Hesap Uzmanı ve Danıştay Başkan Vekili Sayın Mahmut VURAL'ın “Uygulayıcılar İçin KATMA DEĞER VERGİSİ” isimli kitabı (II. Cilt bölüm 98.2.6. sahife 725) Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını Ekim 2020.

² Danıştay 3. Dairesinin 7.4.2016 tarih ve E: 2016/3012, K: 2016/2851 sayılı kararı

³ Danıştay 4. Dairesinin 4.4.2016 tarih ve E: 2016/1138, K: 2016/1431 sayılı kararı

⁴ Danıştay VDDK'nın 16.9.2015 tarih ve E: 2015/411, K: 2015/492 sayılı kararı

⁵ Danıştay VDDK'nın 10.2.2016 tarih ve E: 2016/46, K: 2016/140 sayılı kararı

⁶ age, bölüm 98.2.7. sahife 725

Bu durumda, zamanaşımının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği (tespitin ait olduğu) döneme göre mi, yoksa ödenecek KDV'nin çıktığı döneme göre mi belirleneceği tartışma konusu olmaktadır.

Danıştay'ın bu konudaki görüşü, zamanaşımının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlatılması gerektiği yolundadır.^{7 8 9 10 11 12}

Konu ile ilgili yazarların görüşlerinin de genellikle bu yönde olduğu anlaşılmaktadır.^{13 14}

Öte yandan Danıştay 9. Dairesinin bir kararında; mükelleflerin noksan beyanda bulduklarının tespiti üzerine ödenecek vergi çıkıp çıkmadığına bakılmaksızın beş yıllık zamanaşımı süresi içinde düzeltme fişi düzenlenerek ilgiliye tebliği gerektiği belirtilmiştir.¹⁵

Buna göre, 5 yıllık zamanaşımı süresi dolmadan devreden KDV tutarının azaltılması yönünde işlem tesis edilmesi halinde, zamanaşımı süresinin dolmasından sonra bu işleme bağlı olarak ortaya çıkacak ödenecek KDV için zamanaşımı iddiası ileri sürülemeyecektir.”

Görüldüğü gibi ;

Devrolan KDV'nin yüksek oluşmasına sebebiyet veren hatanın meydana geldiği yılı izleyen 5 inci yılın sonuna kadar mükellefe bu hatalı durum tebliğ edilmediği takdirde, hatalı olmasına rağmen devrolan KDV tutarı kesinleşmektedir.

Örnek olarak, içinde bulunduğumuz 2021 yılında, Aralık 2015 ayı KDV beyannamelerindeki devrolan KDV tutarları incelenemez ve küçültülemez hale gelmiş durumdadır.

Başka bir anlatımla, zaman aşımı yoluyla kesinleşen devir KDV, zaman aşımına uğramamış bir aya ait ödenecek KDV'yi azalttığında, devrolan KDV'nin hatalı olduğu gerekçesiyle KDV tarhiyatı yapılamaz. Ancak zaman aşımı süresi içinde,

⁷ Danıştay 3. Dairesinin 26.4.2012 tarih ve E: 2011/4726, K: 2012/1453 sayılı kararı

⁸ Danıştay 3. Dairesinin 16.10.2017 tarih ve E: 2013/7432, K: 2017/7098 sayılı kararı

⁹ Danıştay 9. Dairesinin 19.4.2016 tarih ve E: 2016/2665, K: 2016/2940 sayılı kararı

¹⁰ Danıştay 4. Dairesinin 15.5.2017 tarih ve E: 2013/1775, K: 2017/4457 sayılı kararı

¹¹ Danıştay VDDK'nın 29.12.2016 tarih ve E: 2016/1335, K: 2016/1373 sayılı kararı

¹² Danıştay VDDK'nın 3.10.2018 tarih ve E: 2018/634, K: 2018/594 sayılı kararı

¹³ UZUNOĞLU, Nihat: Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları ; Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ocak 2014

¹⁴ BAYRAKTAR, İhsan Kağan; Vergi Hukukunda Zamanaşımı; Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Mayıs 2016

¹⁵ Danıştay 9. Dairesinin 24.9.2003 tarih ve E: 2000/5813, K: 2003/4581 sayılı kararı

devrolan KDV'nin daha küçük olması gerektiği yönündeki tespit mükellefe tebliğ edilmiş ise ve ileride bu tespite konu hata eksik KDV beyanına yol açarsa, zaman aşımı iddiası tarhiyatın kaldırılması için tek başına yeterli olmayacaktır.

5. SONUÇ:

KDV beyannamelerinin incelenmesi sonucunda, ek KDV tarhiyatı ortaya çıkmayıp sadece son dönem KDV beyannamesindeki devrolan KDV'nin daha küçük olması gerektiği iddia edildiğinde, vergi daireleri hemen sistemdeki devrolan KDV'yi küçültmektedir.

Mükellefin yargı başvurusu dikkate alınmaksızın yapılan bu uygulama mükellefin KDV iade hakkını olumsuz etkileyebilmekte ve bir anlamda yargısız infaz etkisi yaratmaktadır.

Bize göre hukuka uygun olan tutum, devrolan KDV küçültülmesi gerektiği iddiası kesinleşinceye kadar KDV iade haklarının aynen devam ettirilmesidir.