

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

MADDE METNİ :

" *Matrah ve indirim miktarlarının değişmesi :*

Madde 35- Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahda değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#) dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

35 inci maddede;

- Mal satışı şeklindeki işlemlerde satılan malların kısmen veya tamamen iade edilmesi; faturanın teslimden önce kesilmesi halinde, teslimden vazgeçilmesi veya teslimin gerçekleşmemesi,
- Hizmet ifalarında, hizmete ilişkin belge düzenlenip KDV nin doğması sağlandıktan sonra, hizmetin yapılmaması,
- ve sair sebeplerle,

daha önce doğmuş, beyan edilmiş ve indirilmiş olan KDV nin mesnedinin kalmadığı hallerde, **bu durumun ortaya çıktığı dönemde**, satıcı yönünden teslim KDV sinin, alıcı yönünden indirimin, düzeltmeye (iptale) konu edileceği hükme bağlanmıştır.

Mal iadelerinde bu şekilde düzeltme yapılabilmesi için, iade olunan malın, satıcı işletmeye fiilen girmiş olması ve bu girişin defter kayıtlarına ve KDV beyannamesinin ilgili satırlarına yansımış olması gerekmektedir. Zaten yapılan yevmiye maddesindeki KDV hesabını ilgilendiren kaydın beyannameye yansıtılmaması, bu düzeltmenin KDV açısından sonuçsuz kalması demektir.

35 inci maddenin konuluş amacı, esasen VUK nun düzeltme hükümlerine göre vergi dairesince düzeltilmesi gereken ve yukarıda belirtilen matrah ve indirim değişikliklerinin, bizzat mükellef tarafından yapılmasına izin verilmek suretiyle kolaylık ve pratiklik sağlanmasıdır.

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/C-6.1. no.lu bölümü şöyledir :

“6.1. Genel Açıklama

İade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannameye gösterilmesi şartıyla malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu vergilendirme dönemi içinde 3065 sayılı Kanununun 35 inci maddesi hükmü gereğince düzeltirler.

Ayrıca söz konusu hüküm uyarınca, matrahta değişikliğin vuku bulunduğu tarihte işlemin tabi olduğu KDV oranının değişmiş olması halinde düzeltme işleminin, ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan KDV oranı esas alınmak suretiyle yapılması gerekmektedir.”

Konuya ilişkin görüşlerimiz aşağıda açıklanmıştır.

2. MAL İADELERİNDE DÜZELTME :

Mal iadelerinde KDV bakımından taraflarca yapılması gereken işlem, duruma ve tarafların tercihine göre değişebilmektedir. Bu konuda ortaya çıkabilecek tüm durum ve ihtimalleri burada ele almamız ve açıklamamız mümkün değildir.

Mal iadesi konusunu genel planda şöyle izah edebiliriz :

- Mal iadesi işleminin gerçekten iade mi, yoksa herhangi bir teslim olayı mı olduğunu tevsik etmekte güçlüklerle karşılaşılacağı gibi bu konuda farklı yaklaşımlar da olabilir. Bu nedenle iki KDV mükellefi arasında cereyan eden mal iadesi olaylarının iade faturası ile belgelenmesi daima tercih edilmelidir. Bizim anlayışımıza göre iade faturalarının, herhangi bir mal teslimi gibi kayıt ve beyan konusu edilmesi (Normal indirimler ve teslimler arasında gösterilmesi) suç sayılmamalıdır. Çünkü böyle bir kayıt ve beyan tarzının vergi kaçacağına neden olmayacağı tabiidir ve usulsüzlük olarak da değerlendirilmemelidir. (Bu konuda Vergi Dünyası dergisinin 124 üncü (Aralık 1991) sayısındaki 66 ncı sahifeye bakınız.)

VUK da iade faturası adı altında bir düzenleme mevcut değildir. Uygulamada kesilen iade faturalarının herhangi bir faturadan farkı yoktur. Ancak söz konusu fatura özel bir amaçla (iade amacıyla) düzenlendiği için “iade faturası” tabirinin kullanılmasında ve faturada satıcının kestiği faturaya atıfta bulunulmasında yarar vardır.

Öte yandan malın sevk edilmesi ve tekrar geri gelmesi nedeniyle sevk irsaliyesi düzenlenmiş ise, malın gönderilmesine bağlı olarak KDV doğmakta, mal geri gelince aynı miktarda KDV nin taraflarca alış iade KDV si ve satış iade KDV si olarak dikkate alınması gerekmektedir. Başka bir anlatımla her iki yönde de irsaliye düzenlenen hallerde, iade işleminin iade faturasıyla belgelenmesi daha belirgin hale gelmektedir. Ancak biz, malın geri gönderilmesi için irsaliye düzenlenen hallerde dahi, bu irsaliyeye izahat konularak, iade faturası kesilmeksizin mal ile birlikte fatura orijinalinin geri gönderilmesinin geçerli bir usul olduğu görüşündeyiz.

- KDV mükellefleri arasındaki mal iadesi olaylarında, faturanın müşteriye gönderilmemesi veya geri alınması, tüm fatura nüshalarının iptal olunması, tarafların daha önce bu faturaya dayanarak yaptıkları kayıtları ters kayıtlarla iptal etmeleri, bize göre mümkündür.

Bu görüşümüz Maliye İdaresi tarafından da benimsenmiştir. Nitekim, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 15.04.2014 tarih ve 942 sayılı Özelgede ;

“...kiralama hizmetine ait faturanın bu hizmet ifa edilmeden önce düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmakla birlikte söz konusu hizmete hiç başlanılmaksızın

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

vazgeçildiğinden bu durumun KDV Kanunu'nun 35 inci maddesi kapsamında değerlendirilmek suretiyle işlem tesis edilmesi ve İŞLEME AİT FATURANIN ESAS NÜSHASIYLA BİRLİKTE İPTAL EDİLMEK SURETİYLE belge ve defter kayıtlarının düzeltilmesi ve bu düzeltmeye paralel olarak ilgili dönem beyannamesinin de düzeltilmesi gerekmektedir. "

Kağıt ortamında fatura düzenlenmesi hali ile ilgili kurallar prensip olarak elektronik fatura düzenlenen hallerde de geçerlidir. Yukarıdaki özelvegeye paralel olarak elektronik şekilde kesilen fakat iptali istenen fatura durumu olduğunda, fatura muhatabı noterden veya KEP (kayıtlı elektronik posta) üzerinden faturayı düzenleyene bir bildirim göndererek faturayı kayda almayacağını belirtmekte bu bildirimde istinaden satıcı da kestiği faturayı kayda almamakta, böylelikle elektronik fatura iptali gerçekleşmiş olmaktadır.

Beyannamenin henüz verilmediği durumlarda İptal işleminin iade fatura ile değil, kesilen faturanın iptali yoluyla yapılması, pratik ve geçerli bir yöntemdir.

Aynı yöntem KDV beyannamesi verildikten sonra da geçerli olmakla beraber, fatura iptali her iki tarafın KDV beyannamesini düzeltmesini gerektireceği, satıcının vereceği düzeltme beyannamesi Hazine aleyhine düzeltme içereceği için satıcının incelemeye sevk edilmesine sebebiyet verebilecek bir nitelik taşımaktadır. Bu nedenle beyanname verildikten sonra meydana gelen işlem iptallerinin fatura iptali yoluyla değil iade faturası yoluyla belgelenmesi tercih edilmelidir.

- **Malın iadesi, teslimi izleyen aylardan birinde gerçekleşmişse** teslimi ilişkin KDV teslim ayına, iadeye dayanan indirim ise iadenin gerçekleştiği aya ilişkin beyannamede yer almalıdır. Aksi halde vergi ziyayı meydana gelmiş sayılır. Çünkü iade nedeniyle indirim yapılabilmesi ancak malın fiilen geri geldiği ayda mümkündür.
- Malı iade eden serbest meslek erbabı ise, iade işleminin serbest meslek makbuzu ile yapılması veya fatura orijinalinin iade edilmesi mümkündür.

Zira VUK'nun serbest meslek makbuzuna ilişkin 236 ncı maddesinde, "*serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek mecburiyetindedir.*" hükmü yer almaktadır. Tabiatıyla mal iadesi için düzenlenen serbest meslek makbuzunda iade edilen mala ilişkin faturaya atıf yapılacak, KDV ayrı gösterilecek fakat stopaj hesaplanmayacaktır.

- KDV Genel Uygulama Tebliğinde **tüketici durumunda olanların** 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında, **malı iade edip bu mal için ödedikleri parayı geri almaları** halinde satıcının ne şekilde işlem yapacağı şöyle açıklanmıştır (Tebliğin I/B-11.1. no.lu bölümü):

"Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin KDV dahil tutarları tüketiciye iade edilir. Satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenler ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alırlar. Gider makbuzunda iade edilen malın KDV'si satış bedelinden ayrı gösterilir ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilir.

İade edilen mala ait fatura veya benzeri belgenin fiili imkânsızlıklar nedeniyle ibraz edilemediği durumlarda, aynı şekilde üzerine alış belgesinin ibraz edilemediği açıkça belirtmek suretiyle gider makbuzu düzenlenmesi mümkündür."

Not :Buradaki "*gider makbuzu*" deyimini ile, VUK nun 234 üncü maddesindeki "*Gider Pusulası*" kastedilmektedir. Bu amaçla düzenlenen gider pusulaları için stopaj hesaplanmayacağı tabiidir.

Görüldüğü gibi nihaî tüketiciler satın aldıkları malı iade edip parasını geri alabilmek için, alış belgesini ibraz etmek zorundadırlar. Alış belgesinde yazılı mallardan bir kısmının iade edilmesi durumunda belgedeki malların tümü iade edilmiş gibi işlem yapmak, iade edilmeyen mallar için yeniden belge düzenlemek mümkündür.

- 54 No.lu Tebliğde değinilmemiş olmakla beraber 4077 Sayılı TÜKETİCİNİN KORUNMASI HAKKINDA KANUN'da (RG. 8.3.1995 - 22221) satıcıları sattıkları malı geri almaya zorlayan bir hüküm yoktur.

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

Sadece, Kanun'un 8. maddesinde "*Kapıdan Satış*" olarak isimlendirilen ve mutad satış mahalleri dışında, önceden mutabakat olmaksızın tecrübe ve muayene koşullu olarak yapılan satışlarda tüketicinin 7 günlük tecrübe ve muayene süresinde malı kabul etmek veya gerekçe göstermeksizin reddetmekte serbest olduğu, red halinde satıcının malı geri almaya mecbur bulunduğu hükme bağlanmıştır.

4077 Sayılı Kanun bakımından durum böyle olmakla beraber, malın belli şartlar altında geri alınacağı taahhüdü ile satıldığı diğer hallerde de, Borçlar Kanunu uyarınca satıcının bu taahhüdünü yerine getirmeye mecbur olduğu görüşündeyiz.

Hukuki durum böyle olmakla beraber, ortada bir kötü niyet veya istismar olmadığı sürece ve malın tekrar satışını güçleştirecek bir durum söz konusu değilse, malın iade edilebilmesi doğal karşılanmalıdır.

Öte yandan Tebliğ, satılan malın, tüketicinin talebi halinde geri alınması konusunda satıcıya mecburiyet getirmiş değildir. Zaten KDV Tebliği ile böyle bir mecburiyet konamaz. Tebliğin amacı iade işleminin gerçekleşmesi halinde, satıcının KDV açısından yapacağı işlemi belirlemektir.

- Yine Tebliğde, geri alınan malın yerine başka bir mal verildiği takdirde ne şekilde işlem yapılacağı şöyle ifade edilmiştir (Tebliğin I/B-11.1. no.lu bölümü) :

"İade edilen malın yerine aynı veya başka bir malın verildiği durumlarda ise, satıcı tarafından yukarıda sözü edilen işlemlerin yanı sıra bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenleneceği tabiidir. Dolayısıyla iade edilen malların yerine verilen yeni malların değerleri dikkate alınarak belge düzenleneceğinden, iade edilen mallar ile yeni verilen mallar arasında değer farkının olup olmaması düzeltme işlemi etkilemez."

Görüldüğü gibi mal değiştirmelerinde, mal iadesi ve yeni satış şeklinde iki kademeli işlem yapılması gerekmektedir.

- Tebliğde, iade edilen mal ile bunun yerine verilen malın AYNI olduğu durumda dahi, iade edilen mala ait satış belgesini geri alma, gider pusulası tanzim etme, yerine verilen mal için satış belgesi düzenleme şeklindeki formalitelerin yapılacağı ileri sürülmektedir. Halbuki müşterinin geri verdiği mal ile bunun yerine aldığı mal aynı cins ise yani bu değişim satıcının stok dengesini bozmuyorsa (kod numarası aynı ise) bu formalitelere gerek yoktur. Şayet müşteri, malın defolu olması nedeniyle değiştirme yoluna gitmişse ve satıcı kendisine iade olunan malın defolu olduğunu tevşik ihtiyacı duyuyorsa bu formaliteleri yerine getirip, düzenleyeceği gider pusulasında defo durumunu belirtebilir.
- *"..... T.A.Ş. nin satışını yaptığı lastiklerin arızalı çıkması sonucu yerine eski fiyatına nazaran daha pahalı bir lastiğin verilmesi durumunda adı geçen şirket tarafından iade edilen mal için düzenlenen gider pusulasında iade edilen malların başlangıçtaki bedeli ve buna ait KDV nin gösterilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu şekilde düzenlenen belgede yer alan KDV nin indirilebilir vergi olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Yeni verilen mallar içinde dilekçede belirtildiği gibi yeni değerler esas alınarak belge düzenlenecektir."* (16.6.1997 tarih ve 25039 nolu Bakanlık yazısı)
- İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 21 Ocak 1997 tarih ve 19540/581 sayılı muktezada, fatura veya benzeri belgenin kaybedilmesi, vergi indiriminde kullanılmış olması, bayilik zinciri içerisinde bir bayiden alınıp diğer bayide değiştirilmesi, bir belgede birden fazla mal olup bir tanesinin iade edilmesi ya da hediye yoluyla gelen ürünlerin değiştirilmesi durumlarında malı değiştiren tüketicinin fatura ve benzeri belgeyi ibraz edemediği hallerde, malı geri alma veya değiştirme işleminin nasıl belgelendirileceği konusunda şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Konuyla ilgili olarak Bakanlık Makamından alınan 13.01.1997 tarih ve 1364 sayılı yazıda;

"54 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin B/1 bölümünde tüketiciler tarafından satın alınan malların çeşitli nedenlerle iade edildiği durumlarda satıcılar tarafından iade edilen mal

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

nedeniyle gider pusulası düzenleneceği ve tüketiciden iade edilen mala ait belgenin geri alınacağı açıklanmıştır.

Ancak, Bakanlığımıza yansıyan olayların yeniden değerlendirilmesi sonucunda, yukarıda bahsedilen işlemlerde fiili imkânsızlıklar nedeniyle satın alınan mallara ait belgelerin satıcılara geri verilmediği anlaşılmıştır.

Bu durumda da satıcılar, tüketicilerin iade ettikleri mallar için yine gider pusulası düzenleyecekler ve pusulada alış belgesinin ibraz edilemediğini açıkça belirteceklerdir.

Diğer taraftan, iade edilen malın yerine aynı veya başka bir malın verilmesi halinde ise, bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenlenecek ve sözkonusu belgenin tüketici tarafından kullanılmasını önlemek amacıyla "bu belge gider belgesi olarak ücretlere vergi iadesinde veya özel gider indiriminde kullanılmaz" şerhine yer verilecektir."

Bilgi edinilmesini rica ederim."

Ankara Defterdarlığı'nca verilen 14.11.1996 tarih ve 15.489 no.lu muktezada şöyle denilmektedir :
"Kurumunuz bünyesinde yer alan Ordu Pazarları'nca tanzim edilen birden fazla kalemin yer aldığı fatura veya yazar kasa fişlerine ait iade ve değiştirmelerde orjinal fatura veya yazar kasa fişinin tüketiciden alınarak iade veya değiştirilecek malın üzeri tek bir çizgi ile çizilerek, yanına iptal yazılarak fiş ve fatura toplamı değiştirildikten sonra kaşelenip imzalanarak tüketicilere verilmesi ve ayrıca aidesi yapılan veya değiştirilen mala ait gider pusulası düzenlenmesinin mümkün olduğu Maliye Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü)'ndan alınan 15.10.1996 gün ve ve B.07.0.GEL.0.54/5408-120 sayılı yazıdan anlaşılmıştır."

- Mal fiyatlarının enflasyon nedeniyle sürekli yükseldiği malumdur. Böyle bir ortamda malı iade edip bedelini geri isteyen alıcıya, belgede yazılı meblağı iade etmek alıcıyı mağdur edebilmekte başka bir anlatımla alıcı geri aldığı bu para ile aynı cins malı satın alamaz duruma düşebilmektedir. Bazı sektörlerde (bilhassa oto lastiği sektöründe) müşteri memnuniyeti esası benimsenerek fabrika hatası taşıdığı anlaşılan iade mal cari fiyatı üzerinden geri alınmakta veya mal geri alınıp yerine fiyatı yükselmiş aynı cins mal fark talep edilmeksizin teslim edilmektedir. Bu gibi durumlarda geri alma işleminin aynı mala ait cari fiyatla yapılması doğal karşılanmalıdır. Keza bazı nedenlerle iade edilen mal bedelinin eksik meblağ olarak geri verilmesi de bize göre mümkün olabilmelidir.
- KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/B-11.2. no.lu bölümünde, nihaî tüketicilere taksitle satılmış olan mal veya hizmetlerde, taksitten kaynaklanan faize ait KDV nin malın teslim edildiği ay KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği, tüketici, taksitleri erken ödediği takdirde faizde meydana gelen azalma tutarının ve bu azalmaya tekabül eden KDV nin tüketicilere gider pusulası imzalatılmak suretiyle iade edileceği bu pusulada ayrıca gösterilen KDV nin indirileceği şöyle ifade edilmiştir.

"11.2. Taksitli Satışlar

3065 sayılı Kanunun (24/c) maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, taksitli olarak yapılan satışlarda vade farkı ve faiz dahil toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV'nin malın teslimi anında beyan edilip ödenmesi gerekir.

Ancak, tüketicinin taksitlerini zamanından önce ödemek suretiyle faizde bir indirimle gidilmesi halinde, indirilen faiz ve bu faize ait KDV satıcı tarafından alıcıya iade edilir ve yukarıda yer alan esaslar çerçevesinde işlem yapılır."

- 35 inci madde uyarınca yapılan düzeltmelerde, maddenin konuluş amacı ve KDV ilkeleri göz önünde tutulmalıdır.

Bir kaç örnek verelim:

- Maddenin sonunda, düzeltme yapılabilmesi için iade olunan malın fiilen (fiziken) işletmeye girmiş olması şartı aranmaktadır. **Burada kastedilen husus gerçek manâda bir iade işlemi olmadığı**

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

halde düzeltmeye gidilmemesidir. Mesela 800 ton demir satılıp müşterinin işyerine gönderildikten sonra bu satıştan vazgeçilmişse, iade faturasının kesilmesi için bu malın tekrar satıcının işyerine **taşınmasına gerek bulunmadığı** görüşünderiz. Bize göre malın **mülkiyeti iade faturası ile tekrar satıcıya geçer.** Mükerrer nakliyeden kaçınmak amacıyla malın bir süre alıcı zilyetliğinde kalması bize göre düzeltme yapılmasını engellemelidir. Yeterki bu işlemde KDV kaçırılması veya geciktirilmesi şeklinde bir kötü niyet bulunmasın.

- Bize göre 35 inci madde hükmü, belge düzenlenirken yapılan hataların düzeltilmesi amacıyla işletilebilmeli ve bu gibi durumlarda malın fiziken satıcıya geri dönmesi şartı aranmamalıdır. Meselâ, malın faturası yetersiz açıklama taşıyor olabilir. Bu durumda alıcı iade faturası kesip, faturanın ihtiyaca uygun şekilde yeniden düzenlenmesini isteyebilmelidir.
- Buna mukabil bazı KDV mükellefleri, parasını tahsil edemeyeceklerini anladıkları teslim ve hizmetleri ile ilgili KDV yi nihai manada yüklenmek zorunda kalmamak için malı geri almadıkları veya hizmeti fiilen tamamladıkları halde, sadece yevmiye kaydı yapmak suretiyle düzeltme yapmaya kalkıştıkları görülmektedir. Böyle bir davranışa müsaade edilmemesi KDV Kanunu'na uygundur. Ancak nasıl ki hasılat kaydedilen alacak tahsil edilemediğinde gider yazılabiliyorsa, tahsil edilemeyen KDV nin de indirimine imkan veren bir yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır.
- Mal iade edenin tüccar olması varsayımına göre, iade halinde malı iade edenin ve geri alanın yapacağı yevmiye kayıtları şöyle olacaktır:

İade edenin kayıtları ;

Alış kaydı ;

153	TİCARİ MALLAR	100	
191	İNDİRİLECEK KDV	18	
320	SATICILAR		118

Şayet iade işlemi, aynı ay içinde gerçekleşirse, yukarıdaki kaydın tam tersi bir kayıt yapılır.

İade işlemi ay veya yıl geçtikten sonra gerçekleşirse, iadeye ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

320	SATICILAR	118	
153	TİCARİ MALLAR		100
391	HESAPLANAN KDV		18
	- Alış iade KDV'si		

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

Geri alanın kayıtları ;

Satış kayıtları;

120	ALICILAR	118
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	100
391	HESAPLANAN KDV	18

621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	90
153	TİCARİ MALLAR	90

Şayet geri alma işlemi aynı ay içinde gerçekleşirse, yukarıdaki kayıtların tam tersi kayıtlar yapılır.

Geri alma işlemi ay geçtikten sonra fakat yıl geçmeksizin gerçekleşirse şu kayıtlar yapılacaktır:

610	SATIŞTAN İADELER	100
191	İNDİRİLECEK KDV	18
120	ALICILAR	118

153	TİCARİ MALLAR	90
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	90

Geri alma işlemi yıl geçtikten sonra yapıldığında bu işleme ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

153	TİCARİ MALLAR	100
191	İNDİRİLECEK KDV	18
120	ALICILAR	118

Malı iade edenin nihai tüketici olması halinde de muhasebeleştirme işlemi yukarıdaki gibidir.

Mal iadeleri ile ilgili birkaç özelge:

- Bir konut yapı kooperatifince satın alınmış olan malın iade edilmesinde, kooperatifin iade faturası kesmesi gerektiği yönünde bir mukteza vardır. (15.6.2001 tarih ve 19730 numaralı Anadolu Kurumlar Vergisi Dairesi Başkanlığı muktezası.) Bu muktezaya katılmıyoruz. Çünkü KDV Kanununun 17/4-k maddesi uyarınca kooperatiflerin üyelerine yaptıkları konut teslimleri KDV den müstesnadır. Konut yapı kooperatifleri çoğunlukla kurumlar vergisinden de muaftırlar. Bu nedenle, pek çok kooperatifin kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyeti dolayısıyla bastırdığı fatura bulunmaz. Bu nedenlerle, faturası bulunmayan kooperatiflerin mal iadelerinde, nihai tüketicilerin mal iadelerinde olduğu gibi gider pusulası yeterli olmalıdır.
- Bir eğlence merkezi işletmesi, merkeze giriş yapanlara verilen manyetik kartlara kredi yüklemesi yapıldığı bu yükleme için hemen yazar kasa fişi düzenlendiği, yüklenen krediyi tamamen veya kısmen kullanamamış olan ziyaretçilerin iade ettikleri kartlardaki kullanılmamış kredi okutularak bu meblağın kendilerine iade edildiği belirtilerek iade işleminin nasıl belgeleneceği sorulmuştur. İstanbul Defterdarlığınca verilen cevapta şöyle denilmiştir (8.6.1999 tarih ve 2742 sayılı mukteza) :

“ iade edilen manyetik kartlarda kalan kredilerin bedeli için gider makbuzu düzenlenmesi mümkün olup gider makbuzunda teslim veya hizmetin gerçekleşmediğinin ayrıca belirtilmesi, iade edilen bedelin katma değer vergisinin satış bedelinden ayrı gösterilmesi daha önce düzenlenen belgelerin (fatura, ödeme kaydedici cihaz fişi v.b.) gider makbuzuna eklenmesi veya tarih / sayısının düzenlenen bu belge üzerinde ayrıca gösterilmesi halinde

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

gider makbuzunda yer alan KDV, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinde açıklanan esaslar doğrultusunda indirim konusu yapılabilecektir."

- Yine İstanbul Defterdarlığına verilen 2.4.2002 tarih ve 1819 sayılı muktezada, işyerini kapatan ve mükellefiyet kaydını iptal ettiren bir mükellef tarafından iade edilecek olan plastik kaynak makinesinin, gider pusulası düzenlenmek suretiyle geri alınabileceği ifade edilmiştir.
- Bir kamu kuruluşu, sipariş ettiği malı ve faturasını teslim aldıktan sonra bir takım gerekçelerle iskonto istemiş ve bu nedenle eksik ödemede bulunmuştur. Söz konusu kamu kuruluşu yaptığı eksik ödeme için "kuruşlu belge" adı verilen bir belge düzenleyip vermiştir. İstanbul Defterdarlığı bu belgede yazılı meblağın KDV ihtiva ettiği bu KDV nin iç yüzde yöntemi ile bulunup indirim konusu yapılabileceği ve dayanak olarak kuruşlu belgenin yeterli olduğunu belirten bir mukteza vermiştir. (1.5.2002 tarih ve 2392 sayılı Mukteza)

3. HİZMET ŞEKLİNDEKİ İŞLEMLERDE DÜZELTME :

Mal teslimlerinde olduğu kadar sık görülmemekle beraber hizmet şeklindeki işlemlerde de 35 inci madde uyarınca düzeltmeye konu edilebilecek durumlara karşılaşılabılır. Meselâ hizmet bedeline mahsuben avans alınıp bu avans belgeye bağlanmışsa (belge düzenlenmesi nedeniyle KDV hesaplanmışsa) ve sonradan taraflar hizmetin yapılmasından vazgeçmişlerse, yukarıdaki bölümde açıkladığımız şekilde düzeltme işlemi yapılabilir.

Hizmet, niteliği itibariyle iade edilebilir bir şey değildir. Hizmetlerde düzeltme işleminin iade faturası ile yapılması bu bakımdan tuhaf gelebilir. Fakat burada iade faturasının asıl fonksiyonunun, bir önceki faturada belirtilen işlemin gerçekleşmediğinin muteber bir belge ile ifade edilmesi olduğuna göre, hizmet şeklindeki işlemlerde de iade faturası kesilmesinde mahzur görmüyoruz.

Hizmet şeklindeki işlemlerde hizmetin tekemmülünün yani KDV yi doğuran olayın, müşterinin bu hizmeti kabul etmesi şartına bağlı olduğunu teyit eden 04.06.2002 tarih ve 3069 sayılı İstanbul Defterdarlığı özelgesi şöyledir ;

*"Dilekçenizde, **emprime baskı hizmeti verildiğini ancak söz konusu firma tarafından şirketinizce düzenlenen faturanın geri iade edildiği ve ücretinizin ödenmemesi nedeniyle bu hizmete ait faturanın ilgili dönem beyannamesinde gösterilmediği belirtilerek yapılacak işlem sorulmaktadır.***

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 inci maddesinde Türkiye'de ticarî, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Kanunun 10/a maddesi hükmüne göre, vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla meydana gelmektedir. Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesiyle de vergiyi doğuran olayın meydana geleceği, Kanunun 10/b maddesiyle hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi" başlıklı 35 inci maddesinde "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahda değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır" hükmü ile işlemin gerçekleşmemesi durumunda yapılacak işlem düzenlenmiştir.

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

Buna göre, hizmet (mal) iadesi işlemlerinde de iadenin aynı vergilendirme döneminde yapılması halinde 35 inci maddedeki şartlar dahilinde düzeltme işlemleri yapılabilmektedir. Ancak hizmet (mal) iadesinin daha sonraki dönemlerde yapılması halinde fatura ile belgelendirilmesi gerekmektedir."

Yukarıdaki özelge metninden anlaşılacağı üzere, özelge isteyen firma hizmeti fiilen vermiştir. Ancak hizmeti yaptıranın bu hizmeti kabul etmediği anlaşılmaktadır. Böyle bir durumda hizmetin tekemmül etmediği, dolayısıyla bu hizmete ait KDV nin doğmadığı, daha önce KDV hesaplanmış ise bunun iptal edilebileceği Defterdarlıkça ifade edilmiştir.

Hizmet şeklindeki işlem fiilen gerçekleşmiş olsa bile, karşı taraf hizmeti kabul etmemişse işlemin tekemmül etmediği kabul edilmelidir. Mesela cilalama işini yaptıran kişi, cilayı beğenmese ve aynı cilayı bir başkasına yeniden yaptırsa, ilk cila işlemine ait KDV'nin doğduğu söylenemez, söylenebile hizmet iadesi yoluyla bu KDV ortadan kaldırılabilir.

Öte yandan hizmetlerde düzeltme işleminin iade faturası yerine, fatura iptali yoluyla yapılması mümkün olmakla beraber, iade faturası alma yöntemi tercih edilmelidir.

İstanbul Defterdarlığı'nca bir KDV mükellefine verilen 14.05.1993 tarih ve 3725 nolu özelgede şöyle denilmektedir:

"İlgide kayıtlı dilekçenizde, bir seyahat firmasından hizmet faturası almış olduğunuz ancak, bu hizmet yerine getirilmediğinden söz konusu firmaya ait faturanın karşı firmaya hangi tür yolla iade yapılabileceği konusunda görüşümüz sorulmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 nci maddesinde, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabi tutulmuş, 10 uncu maddesinde, hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın, hizmetin yapılması, hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi" başlıklı 35 inci maddesinde "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltir.

Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." hükmü ile işlemin gerçekleşmemesi durumunda yapılacak işlem düzenlenmiştir.

Maddenin gerekçesinde, "Maddenin birinci fıkrası, malların iadesi vergi konusu işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi gibi matrahta değişiklik yaratan hallerde mükelleflere kolaylık sağlamak ve ödeyecekleri yahut indirilebilecekleri vergi miktarlarında gerekli düzeltmeleri yapabilmelerine imkan sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Fıkra hükmüne göre, sözkonusu düzeltmeler, değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde yapılabilecektir. Fıkra geçen "dönem" tabiri ile 42 nci maddedeki vergilendirme dönemleri kastolunmuş bulunmaktadır.

Düzeltilmenin diğer şartı da, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesidir. Bu hüküm, mükelleflerin yapacakları düzeltme işlemlerinin gerçeğe uygunluğu sağlamak amacıyla taşınmasıdır." denilmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi (A) bendinde :

"..... Vergi kanunları lafzî ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzî açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır." şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Bu yasal hükümlere göre, hizmetin ifa edilmesinden önce, yapılacak hizmete ait faturanın düzenlenmesi ile meydana gelen vergiyi doğuran olay nedeniyle faturada hesaplanarak kayıtlara intikal ettirilen Katma Değer Vergisinin, hizmetin yapılmaması ve yaptırılmasından vazgeçilmesi durumunda, Katma Değer Vergisi konusuna girecek fiilen yapılmış bir hizmet kalmamaktadır.

Bu nedenle, hizmet yapılmadan düzenlenen fatura karşılığı ödenen hizmet bedelinin, hizmetten vazgeçilmesi (hizmetin gerçekleşmemesi) halinde, bedeli peşin ödenmiş olan hizmetin gerçekleşmediği düzenlenecek iade faturasında belirtilerek, kayıtlarda düzeltilmesi mümkündür."

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

Görüldüğü gibi, hizmetlerde de KDV düzeltme işlemi yapılması gerekebilmektedir. Bu düzeltme, KDV mükelleflerine yönelik hizmetlerde iade faturası (veya fatura iptali) yoluyla, nihai tüketicilere yönelik hizmetlerde ise Tebliğ'de belirtildiği gibi, hizmet belgesinin tüketiciden geri alınması, tüketiciye gider pusulası imzalatılması yoluyla gerçekleştirilir.

Bir kiraya verme işleminde kira ilişkisi başlamadan önce 250.000+45.000 (KDV) tutarlı olarak düzenlenen kira faturasına ilişkin KDV'nin beyan edilmesinden sonra, kiralama işleminden vazgeçilmesi durumunda ne işlem yapılacağı 15.04.2014 tarih ve 39044742-KDV.10-942 sayılı özelgede şöyle ifade edilmiştir:

"..... komple kırma eleme tesisi kiralama hizmetine ait faturanın bu hizmet ifa edilmeden önce düzenlenmesiyle vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmakla birlikte söz konusu hizmete hiç başlanılmaksızın vazgeçildiğinden bu durumun KDV Kanunu'nun 35 inci maddesi kapsamında değerlendirilmek suretiyle işlem tesis edilmesi ve işleme ait faturanın esas nüshasıyla birlikte iptal edilmek suretiyle belge ve defter kayıtlarının düzeltilmesi ve bu düzeltmeye paralel olarak ilgili dönem beyannamesinin de düzeltilmesi gerekmektedir."

Uçak bileti satan bazı acentaların, bilet iadesi olayını ikinci bir fatura düzenleyerek belgeledikleri görülmektedir. Yukarıdaki bölümde izah edildiği gibi bu ikinci faturanın düzenlenmesi suç değildir. Ancak bileti iade eden KDV mükellefi ise bu mükelleften iade faturası alınması veya bilet satış faturası geri alınarak iptal edilmesi, nihai tüketici ise bilet satış faturası orijinalinin geri alınması ve nakit iadenin gider pusulası düzenlenerek belgelenmesi gerekir.

4. FİYAT FARKLARI :

Fiyat farkları, KDV Kanunu'nun 35 inci maddesindeki "..... sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde" ifadesine dayanılarak, matrah değişikliği olarak yorumlanmaktadır. (İstanbul Defterdarlığı'nın, 29.12.1993 tarih ve 15180/909 sayılı muktezası)

Buna göre;

- Fiyat farkı, bu farkın ortaya çıktığı dönem itibarıyla alıcı veya satıcı tarafından fatura edilir ve KDV ne tabi tutulur.
- Fiyat farkları, **ilgili mal veya hizmetin tabi olduğu oran** üzerinden KDV hesabına konu edilir. Şayet farkın ilgili bulunduğu işlem KDV den müstesna ise, fark da KDV den istisna edilir.
- Gerek vergilendirme dönemi gerekse oran itibarıyla tenkide uğramamak için, fiyat farkı faturasında, asıl mal veya hizmet faturasına atıf yapılmalı ve fiyat farkının nedeni açıklanmalıdır.
- Şayet fiyat farkına konu mal veya hizmetin alıcısı nihai tüketici ise ve fark bu müşteri aleyhinde ise, satıcı fiyat farkı faturası düzenlemelidir. Fark aksi yönde ise müşteriye gider pusulası ile fark iadesinde bulunulur ve farka ait KDV bu pusulaya dayanılarak indirim konusu yapılır. Bu amaçla düzenlenen gider pusulaları için stopaj yapılmaz.

5. SİGORTA PRİMİNDE YAPILAN İNDİRİM NEDENİYLE MEYDANA GELEN FİYAT FARKININ FATURALANMASINDA KDV HESAPLANMASINA GEREK YOKTUR :

Bu konu fiyat farklarıyla (KDV Kanunu'nun 24 üncü maddesi ile) ilgili olmakla beraber, fiyat farkı matrahta değişiklik meydana getirmesi nedeniyle 35 inci maddeyi de ilgilendiren bir olgudur.

Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.07.2011 tarih ve 29 no.lu özelgede bir sigorta şirketi tarafından alınan sigorta priminde sonradan iskonto yapılması nedeniyle sigortayı

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

yaptıran firma tarafından sigorta şirketine kesilen faturada KDV gösterilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

Genel planda herhangi mal veya hizmetin bedelinde değişiklik olursa ve bu değişiklik faturaya bağlanırsa, asıl mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranının uygulanması ve asıl mal veya hizmet KDV'den müstesna ise fark içinde istisna uygulanması gerekmektedir. Özelgeye konu olayda da düzeltmeye konu matrah, sigorta şirketinin daha önce oluşturduğu KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesiyle istisna edilmiş bir hasılat niteliğinde olduğu için bunu tadil eden fark için de aynı istisnanın uygulanması doğaldır.

6. REKLAMASYONLAR :

Uygulamada reklamasyon, beğenilmeyen bir siparişin yeniden yapılması (fotoğraf baskı hizmetinin beğenilmediği durumda fotoğrafçının ücret almaksızın aynı pozları yeniden basması gibi) veya yine siparişin beğenilmemesi nedeniyle sipariş tutarının satıcıya eksik ödenmesi halleri olarak anlaşılmaktadır.

Şayet beğenilmeme nedeniyle ücret almaksızın sipariş konusu mal tekrar yapıp teslim edilirse ilk teslimat fatura iadesi veya iade faturası yoluyla geri gönderilir. Yenilenen teslimat faturaya bağlanır. Fakat ilk teslimatın faturası kesilmeden önce beğenilmeme durumu ortaya çıkarsa bu teslimat geri alınıp fatura ikinci teslimattan sonra da kesilebilir. İlk giden mal, geliş irsaliyesine ve/veya yazışmalara istinaden bozuk mallar hesabına alınabilir veya çöpe gitmişse, stoktan düşülerek gider yazılabilir.

Mal veya hizmet kabul edilmekle beraber kusuru nedeniyle fiyat indirimi uygulanan hallerde, satıcı faturasını iskontolu olarak kesebileceği gibi, bu fiyat farkı (nefaset farkı) alıcı tarafından, aynı KDV oranı kullanılarak satıcıya fatura edilebilir.

Şayet kusurlu bulunan mal yurtdışına gönderilmiş ise ve yurtdışındaki alıcı bu kusur nedeniyle eksik para ödemişse ne yapılacağı konusunda İstanbul Defterdarlığınca verilen 25.10.1999 tarih ve 4368 sayılı muktezada şu açıklamalar yer almaktadır :

"İlgide kayıtlı dilekçeniz ile; Dış Ticaret Sermaye Şirketi ünvanı bulunan şirketinizin ihracatlarını gerçekleştirebilmek için yurt dışında bulunan gerçek veya tüzel kişilere mümessillik komisyonu, pazarlama masraf karşılığı, reklam hizmeti bedeli, aracılık komisyonu gibi hizmet bedeli ödemelerinin katma değer vergisi karşısındaki durum ile yurt dışına gönderilen mallarla ilgili olarak verilen reklamasyonlar hakkında görüş talep edilmektedir.

Konuyla ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan 20.09.1999 tarih ve 39884 sayılı yazıda;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Türkiye'den ihraç edilecek mallar için yurt dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından verilen mümessillik komisyonu, pazarlama, masraf aktarımı, reklam hizmet bedeli ile aracılık komisyonu gibi hizmet bedellerinin yurt dışında ifa edilmesi, ihracatçı firmanın bu hizmetlerden yurt dışında faydalanması ve hizmetin yurt dışında tüketilen ihraç malına yönelik olması nedeniyle katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Bu nedenle adı geçen firmanın bu hizmetler karşılığında yurt dışındaki firmalara ödediği bedeller üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi söz konusu değildir.

Öte yandan, yurt dışına gönderilen malların evsafına uygun olmamasından dolayı mal bedelinin belli bir cüzü olarak ödenen reklamasyonlar, matrahta değişiklik meydana getirdiği için Kanunun 35 inci maddesi gereğince işlem yapılacaktır. Dolayısıyla ihraç edilen mallar katma değer vergisinden istisna olduğundan reklamasyon bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

Reklamasyon giderlerinin ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterinin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki asıldır. Ancak bu tür bir belgenin alınmadığı durumda ihracatçı firmanın, yeni bir belge düzenleyerek önceki faturayı iptal etmesi ve reklamasyon bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanılması mümkündür” denilmektedir.

7. SADECE BSMV KAPSAMINDA İŞLEM YAPANLARIN SATIN ALDIKLARI MALLARI İADE ETMELERİNDE VEYA GERÇEKLEŞMEYEN HİZMET DURUMU OLDUĞUNDA KDV AÇISINDAN NASIL İŞLEM YAPILACAĞI:

İşlemleri, KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesi uyarınca (BSMV kapsamında olması nedeniyle) istisna olduğu için KDV mükellefiyeti bulunmayan banka, sigorta şirketi gibi kuruluşların, satın aldıkları bir malı sonradan iade etmeleri veya kesilen bir hizmet faturasını, hizmetin gerçekleşmemesi nedeniyle ödemeyecek olmaları hallerinde KDV açısından düzeltmenin nasıl yapılacağı Tebliğin III/C-6.2. no.lu bölümünde şöyle açıklanmıştır :

“6.2. Sadece BSMV Kapsamındaki İşlemleri Yapanların Satın Aldıkları Malları İadesinde ve Gerçekleşmeyen Hizmetlerde KDV Uygulaması

3065 sayılı Kanunun (17/4-e) maddesine göre KDV'den istisna olan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) kapsamındaki işlemleri yapanların satın aldıkları malları kısmen ya da tamamen iade ettiklerinde ya da kendilerine karşı ifa edilen hizmetin bedelinde çeşitli nedenlerle “azalma” şeklinde bir değişiklik vuku bulduğunda, bu değişikliklere ilişkin KDV'nin, Kanunun 35 inci maddesi gereğince düzeltilmesi konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

Sadece BSMV kapsamındaki işlemleri yapanların KDV mükelleflerinden fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettikleri malların kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde iade amaçlı bir belge (dekont vb.) düzenlenerek bu belgede;

- Malın alış faturasının tarih ve numarası belirtilecek,

- İade edilen kısma ilişkin tutar KDV dâhil olarak gösterilecek,

- Belgeye, “İşbu belge..... Tebliğin (III/C-6.2.) bölümüne göre iade edilen mallara ilişkin olarak düzenlenmiştir. % ... KDV dâhildir.” açıklaması yazılacaktır.

Malın iadesine ilişkin bu belgede toplam bedel içerisinde gösterilen KDV malı iade eden BSMV mükellefi tarafından KDV beyannamesi ile beyan edilmez, gelir/kurumlar vergisi bakımından belgede yer alan KDV dâhil toplam bedel hasılat olarak dikkate alınır. Malın iade edildiği firma ise mal bedeli içindeki KDV tutarını iç yüzde yoluyla hesaplar ve genel hükümler çerçevesinde “indirilecek KDV” olarak dikkate alır.

Öte yandan, sadece BSMV kapsamındaki işlemleri yapanların fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettikleri hizmetler ile ilgili olarak, işlemin kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi, işlem den hizmet ifası başlamadan veya bir kısım hizmet ifa edildikten sonra vazgeçilmesi gibi nedenlerle matrahda değişiklik meydana gelebilmektedir. Değişiklik matrahın tamamen ortadan kalkması ya da matrahda azalma şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlarda da KDV düzeltmesi yukarıdaki açıklamalara uygun olarak gerçekleştirilir.”

Bu belgede yazılı olan KDV dahil tutar, BSMV mükellefi tarafından hasılat olarak kaydedilecektir.

Belgeyi kabul eden satıcı KDV mükellefi ise, bu belgedeki KDV dahil tutarı, belgede belirtilen KDV oranını dikkate almak suretiyle iç yüzde uygulayıp KDV kısmını ayırarak indirim konusu yapacak, KDV hariç iadeye konu işlem bedelini ise muhasebeleştirecektir.

Yukarıdaki usul hizmetler açısından da geçerlidir. Belli bir hizmetin faturası BSMV mükellefine kesildikten sonra bu hizmetin kısmen veya tamamen gerçekleşmemesi veya hizmet bedelinde muhtelif nedenlerle küçülme olması halinde yukarıda bahsi geçen belge düzenlenmek ve taraflarca muhasebeleştirmek suretiyle düzeltme yapılacaktır.

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

8. İTHAL MALLARININ FİYATLARINDA İTHALATTAN SONRA İNDİRİM OLUŞMASI HALİNDE YAPILACAK İŞLEM :

Türk firmaları mal ithalatını yaptıktan sonra, bu malı satan yurtdışındaki firma muhtelif nedenlerle daha önce sattığı malın fiyatında indirim uygulamakta ve bu indirimi CREDIT NOTE ile ithalatçıya bildirmektedir.

Maliye İdaresi bu CREDIT NOTE'ler hakkında KDV açısından herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmadığı görüşündeydi.

Daha sonra verilen bize göre hatalı bir özalgede ithal bedelindeki küçülmenin, bu küçülmeye tekabül eden KDV'nin indirimden geri çekilmesini (ilave edilecek KDV satırına yazılmasını) öngörmüştür. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 07.08.2012 tarih ve 2459 sayılı özalgesi)

Gümrük İdaresine ödenmiş olan ithal KDV'sinin bir kısmı için indirim yasağı getiren bu hatalı özalgede daha sonra verilen başka bir özalgede ile geçersiz hale gelmiştir.

Aynı Başkanlık tarafından 08.02.2013 tarih ve 206 sayıyla verilen bu yeni özalgede, ithal malı bedelinde küçülme meydana geldiği takdirde, iskonto tutarına tekabül eden KDV'nin ilave edilecek KDV satırına yazılması, fakat aynı meblağın aynı dönemde indirilecek KDV'ler arasında dahil edilmesi öngörülmektedir. Böylelikle bir önceki özalgedeki hazineye intikal etmiş KDV'nin bir kısmının indiriminin yasaklanması şeklindeki kabul edilemez görüş ortadan kalkmıştır.

Bu yeni görüş uyarınca beyanname üzerinde (+ / -) işlem yapmak ile beyanname hem ilaveyi hem indirimi göstermemek aynı noktaya gelmektedir. Başka bir anlatımla, bu (+ / -) gereğine uymayan firmalara tarhiyat yapılması söz konusu olamaz. Hatta buradaki yönlendirme Kanun veya Tebliğ bazında olmadığı için usulsüzlük cezası dahi kesilemez.

Nitekim 6 no.lu Değişiklik Tebliği'nin (R.G. 21.05.2016) 1 inci maddesi ile, mal veya hizmet ithalinde sonradan küçülme meydana gelmesi halinde daha önce indirilen KDV'lerin aynen indirimler arasında kalacağı (indirim iptali yapılmayacağı) fakat bu KDV'lerin iadesinin mümkün olmadığı yönünde düzenleme yapılmıştır.

9. RESMİ KURUMLARCA YAPILAN ALIMLARA İLİŞKİN KDV'nin BİR KISMININ, KURUM TARAFINDAN SATICIYA ÖDENMEMESİ HALİNDE YAPILACAK İŞLEM :

Bazı kamu kuruluşları mal veya hizmet satın alıp faturasını da kestirdikten sonra, şu veya bu nedenle mal bedelinin bir kısmını ve bu kısma ait KDV'yi ödememekte, kamu kuruluşu olması nedeniyle iade faturası veya fiyat farkı faturası da vermemektedir.

Böyle bir durumda satıcı faturaya dayanmıyor dahi olsa, bu şekilde tahsil edemediği KDV'yi beyannamesinde indirimler arasında gösterme hakkına sahip olmalıdır.

Sosyal Sigortalar İdaresine hitaben (SGK'lılara) sağlık hizmeti veren bir özel hastane, SGK İdaresinin ödemediği KDV'yi indirim konusu yapmış, bu nedenle tarhiyata uğramış, açtığı davayı Vergi Mahkemesinde kaybetmiştir.

Danıştay mükellefin idareden tahsil edemediği KDV'yi indirime hakkı bulunduğunu kabul ederek, Vergi Mahkemesinin bu kararını bozmuştur. (Danıştay 9. Dairesinin 31.03.2010 tarih ve E.2008/5755 K.2010/1567 sayılı kararı)

Bu kararda Danıştay bozma gerekçesini şöyle ifade etmiştir :

“..... kendisine düzenlediği fatura bedelinin altında ödeme yapıldığı açık olan davacının 3065 sayılı Yasanın 35. Maddesi uyarınca gerekli düzeltmeleri yaparak **tahsil edemediği, hizmet**

MADDE 35 : MATRAH VE İNDİRİM MİKTARLARININ DEĞİŞMESİ

bedeline ilişkin katma değer vergilerini indirim konusu yapmasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Aksi uygulamanın tahsil edilmeyen bir tutar üzerinden vergi ödemesine dolayısıyla haksız vergilendirmeye sebep olacağı tabiidir.”