

Duyuru Tarihi : 28.05.2009  
Duyuru No : DUYURU/2009-059  
Yayınlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / HAZİRAN 2009 / SAYI : 66 / Sayfa : 22 - 28

**Mehmet MAÇ**  
**Yeminli Mali Müşavir**

## **EKSİK OLDUĞU SONRADAN ANLAŞILAN VE SATICI TARAFINDAN TAMAMLANAN SATIŞ KDV'Sİ İÇİN ALICIYA RÜCU EDİLMESİ VE ALICININ BU KDV'Yİ SATICIYA ÖDEYİP İNDİRMESİ İMKÂNI**

### **1. GENEL AÇIKLAMA:**

KDV'ye tabi mal teslimlerinde veya hizmet ifalarında;

- Fatura düzenlenmemesi,
- Düzenlenen faturada yersiz istisna uygulanması,
- Olması gereken orana göre düşük oran üzerinden KDV hesaplanması,
- İhraç kaydıyla teslimi mümkün olmayan mal için ihraç kayıtlı teslim faturası düzenlenmesi

gibi nedenlerle satış KDV'lerinin eksik hesaplandığı veya hiç hesaplanmadığı hallerle karşılaşılmaktadır.

Bu gibi hallerde satıcı, hatasını fark ederek pişmanlık yoluyla eksik KDV'yi beyan edebilir, düzeltme beyannamesi vererek devrolan KDV'sini azaltabilir veya bu hata vergi inceleme elemanlarında tespit edilerek rapora bağlanabilir.

Alıcıdan eksik tahsil edildiği anlaşılan ve pişmanlık yoluyla, tarhiyata uğramak veya devrolan KDV azaltılmak suretiyle tamamlanan bu KDV'nin, duruma göre alıcıdan rücu yoluyla talep edilmesi mümkündür.

Alıcının bu suretle ödeyeceği KDV veya ek KDV'yi indirme, indirim suretiyle giderilememe ve iade hakkının mevcudiyeti halinde iadesini isteme imkanı vardır.

KDV Kanunu'nda ve KDV Tebliğlerinde açıkça düzenlenmemiş olan bu hususlar uygulamada mukteza ve yargı kararlarıyla açıklığa kavuşmuş olup konu hakkındaki bilgiler ve görüşlerimiz aşağıda sunulmuştur:

### **2. SATIŞ KDV'Sİ EKSİKLİĞİNİ TAMAMLAYAN SATICININ ALICIYA RÜCU HAKKI:**

KDV Kanunu'na göre KDV'nin mükellefi KDV'ye tabi işlemi (mal teslimini veya hizmet ifasını) yapandır. Kanunen, işlemi yapan şahıs, şirket veya işletme mükellef olarak tayin edilmiş olmakla beraber, (KDV Kanunu Md. 8/1-a) KDV'nin ödeyicisi alıcıdır. Yani alıcılar aldıkları mal ve hizmetin bedeline ilaveten veya bu bedelin bünyesinde KDV tutarını satıcıya ödemek durumundadır.

Şayet satıcı sehven KDV hesaplamamışsa veya KDV'yi düşük oran üzerinden yahut eksik hesaplamışsa ve satış, **“bedel + KDV”** bazlı olarak yapılmışsa, alıcı satıcıya eksik KDV kadar noksan ödeme yapmış demektir.

Yani satıcının eksik KDV tutarını alıcıdan talep edebilmesi için, satış işleminin KDV dahil bedel belirlenmek suretiyle değil, KDV'nin bedele ilaveten ödenmesi suretiyle yapılmış olması şarttır.

Rücu için şartlar müsait olsa bile satıcı rücu hakkını prensip olarak sadece KDV aslı için kullanabilir. Eksik KDV'nin pişmanlıkla tamamlandığı durumda normal olarak pişmanlık zammı, tarhiyata uğranmak suretiyle tamamlandığı durumda ceza ve gecikme faizi için alıcıya rücu edilemez. Ancak taraflar olayın özelliğine göre isterlerse cezanın ve/veya gecikme faizinin de kısmen veya tamamen alıcı tarafından karşılanacağını kararlaştırabilirler.

Satıcının sonradan KDV talep ettiği hallerde alıcı, alım işlemini **“KDV dahil”** esasta yaptığını ileri sürerek bu talebi reddedebilmektedir. Satıcının iddiası ise satımın **“bedel + KDV”** esaslı olduğu yönünde ise taraflar arasında ihtilaf çıkabilmektedir.

Bu ihtilaflar yazımızın konusu dışında olup konu hakkındaki görüşlerimiz, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Ağustos 2001 sayısında yer alan **“KDV'NİN BEDELE DAHİL OLUP OLMADIĞI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR”** başlıklı yazımızda ifade edilmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde alıcının rızaen veya yargı yoluyla satıcıya sonradan ödediği KDV'yi indirme ve hatta şartlar mevcutsa iadesini isteme hakkı açıklanmıştır:

### 3. ALICININ RÜCU SONUCU SATICIYA ÖDEDİĞİ KDV'Yİ ÖDEMEYİ YAPTIĞI AYDA İNDİRMESİ İMKÂNI:

Alıcının daha önce eksik KDV ödeyerek aldığı mal veya hizmetin KDV'sini tamamlamak amacıyla satıcıya yaptığı ödeme, ödemenin yapıldığı ayda alıcı tarafından indirilebilmektedir.

Bu yönde çok sayıda mukteza mevcuttur.

Örnek vermek gerekirse son olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilmiş olup arşivimizde bulunan 08.05.2009 tarih ve 4695 sayılı muktezaya konu olan olayda muktezayı alan firma, müşterisinin cari hesabına yürüttüğü faizleri dekontla belgeleyip KDV hesabına konu etmemiş, bu durumun tespiti sonucu talep edilen KDV aslını, cezasını ve gecikme faizini uzlaşma yoluyla ödemiş ve KDV aslını müşterisinden talep etmiştir. Söz konusu muktezanın son paragrafı şöyledir:

*“Buna göre, firmanızda uzlaşma suretiyle tahakkuk eden ve V.U.K hükümleri çerçevesinde ödenen verginin muhatap firmalara rücu edilmesi halinde, rücu yoluyla ilgili firmalarca ödenen vergilerin ödemenin yapıldığı dönem hesaplarıyla bağlantı kurularak aynı dönem beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”*

Görüldüğü gibi eksik KDV ödeyerek mal veya hizmet alan KDV mükellefi bu KDV eksikliğini tamamlamak amacıyla satıcıya sonradan ödediği KDV'yi, yıl geçmiş olsa bile, ödemeyi yaptığı ayda indirebilmektedir.

Aynı görüşleri taşıyan başka muktezalar da mevcuttur. Örnek vermek gerekirse; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 18.02.1992 tarih ve 14676 sayılı muktezası aynı anlayışla verilmiştir. (Şükrü KIZILOĞLU, KDV Kanunu ve Uygulaması, Sahife 1532 – 1533)

KDV eksikliği, ihraç kaydı ile teslim edilmesi mümkün olmayan malların, ihraç kaydıyla teslim edilmesi nedeniyle de doğabilmekte olup, bu durumda da satıcının söz konusu mal için KDV ödemesi veya iade hakkından vazgeçmesi nedeniyle alıcıdan KDV talep etmesi sonucunda alıcı, sonradan satıcıya ödediği bu KDV'yi, ödemeyi yaptığı ayda indirebilmektedir. Bu konuda da çok sayıda mukteza vardır. Örnek olarak [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sahifemizde yer alan KDV kitabımızın 11 nci maddeye ilişkin 3.13. no.lu bölümünde belirttiğimiz ve aşağıdaki 5 no.lu bölümde metnini sunduğumuz Dış Ticaret Vergi Dairesi'nce verilen 3.2.1995 tarih ve 311412 no.lu mukteza'yı gösterebiliriz.

Her ne kadar KDV Kanunu'nda KDV indiriminin alış faturasına dayandırılması esası var ise de, işle ilgili olarak yüklenilmiş ve Hazineye intikal etmiş olan KDV'lerin, indirimi engelleyen özel bir durum veya hüküm olmadığı sürece indirilebilmesi gerektiği açıktır. Bu nedenle yukarıda belirtilen muktezalar isabetlidir. Nitekim geçmiş dönemle ilgili olarak sonradan pişmanlıkla veya tarhiyata uğramak suretiyle sorumlu sıfatıyla ödenen veya belgesiz mal bulundurulduğu gerekçesiyle KDV Kanunu'nun 9/2 nci maddesi uyarınca ödenen KDV'lerin ödemenin yapıldığı ayda indirilebileceği, yolunda muktezalar mevcuttur. (Bu konuda Sayın Özgür BİYAN'ın E-Yaklaşım Dergisi'nin Şubat 2006 sayısındaki yazısında, sırasıyla 20.04.1995 tarih ve 21596; 29.06.1995 tarih ve 35424 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezalarına işaret edilmiştir.)

#### 4. İNDİRİMİN DAYANDIRILACAĞI BELGE:

Alicının, rücu yoluyla sonradan satıcıya ödediği KDV'yi indirmesine dayanak teşkil edecek belgenin ne olduğu konusundaki görüşlerimiz şöyledir:

Alıcı bu indirimi, satıcının KDV'yi talep eden yazısına, bu yazı ekindeki satıcının KDV'yi tamamladığına dair tahakkuk ve ödeme belgelerine yahut düzeltme tahakkukuna, satıcıya müstakilen yapacağı KDV tutarı kadar ödemeye ilişkin belgeye dayandırabilir.

Bu para alışverişi için fatura düzenlenmesi gerektiği yönünde yeterli açıklık yoktur. İşlem sadece para alışverişi olduğundan fatura kesilmesi bize göre gerekmez. Ancak daha önce kesilen faturada eksik KDV tutarı kadar meblağ noksanlığı bulunduğu ve bu noksanlığın eksik KDV tutarını içeren fatura kesilmek suretiyle giderilmesi gerektiği şeklinde bir iddiaya maruz kalmamak adına satıcının rücu ettiği KDV tutarı kadar alıcıya izahlı ve bir fatura kesmesi ihtiyat açısından uygun olacaktır. Böylelikle KDV indiriminin faturaya dayandırılması gereği de yerine getirilmiş olur.

Satıcının devrolan KDV'si varsa, eksik hesaplanan KDV nedeniyle ödeme çıkmayacak, devrolan KDV azalacaktır. Satıcı devrolan KDV eksilmesine istinaden, rücu yoluyla bu KDV'yi alıcıdan isteyebilmelidir. Çünkü satıcının devrolan KDV'sinin düzeltme beyanı veya inceleme raporuyla azaltılması, azalan meblağ kadar Hazine'ye KDV intikal etmesi demektir. Alıcı da satıcıya yapacağı ödemeye ve satıcının devrolan KDV'sinin azalmasına istinaden indirim hakkını kullanabilmelidir.

Alicının eksik KDV yi indirim konusu yapabilmesi için satıcıya ödemeyi nakden yapmasının şart olmadığını, ödeme işleminin hesaben ödeme (Cari hesaba satıcı lehine kayıt yapma ve dekont düzenleme) suretiyle de yapılabileceğini düşünüyoruz. Zaten burada önemli olan husus, alıcının yaptığı alımla ilgili olarak Hazine'ye KDV intikal etmesidir.

#### 5. RÜCU YOLUYLA ÖDENİP İNDİRİLEN KDV'NİN İADESİ İMKÂNI:

Alicının rücu yoluyla ödeyip indirdiği KDV, iade hakkı doğuran bir işlemle ilgili olarak (sonradan da olsa) yüklenilmişse ve yüklenimin (nakden veya hesaben ödemenin) gerçekleştiği ayda indirimle giderilemeyen KDV durumu varsa, alıcı indirdiği bu KDV'nin iadesini talep etme hakkına sahiptir. Nitekim [www.bdodenet.com.tr](http://www.bdodenet.com.tr) adresli web sahifemizde

yer alan KDV kitabımızın 11 nci maddeye ilişkin 3.13. no.lu bölümünde belirttiğimiz Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 3.2.1995 tarih ve 311412 nolu mukteza şöyledir:

"İlgide kayıtlı dilekçenizle 28.10.1994 tarih, 32.952, 22.11.1994 tarih 33155, 14.11.1994 tarih 33093 sayılı faturalar ile ..... A.Ş.'de tecil - terkin kapsamında mal olarak ihraç ettiğiniz ancak adı geçen firmanın bağlı bulunduğu vergi dairesi tecil - terkin kapsamında satışı yapılan malların imalatçısı olmadıkları gerekçesiyle tecil - terkin talepleri yerine getirilmediğinden imalatçı firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergisinin iadesini talep edip edemeyeceğinin bildirilmesi talep olunmaktadır.

.....  
Olayımızda ise .....A.Ş. tarafından imalatçı firma olmadığı halde, imalatçı gibi hareket edilerek, teslim edilen mallara ilişkin olarak düzenlenen faturalara "ihraç kaydıyla tanzim edildiği için KDV, tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılarak Katma Değer Vergisi tahsil edilmemiş ve dolayısıyla vergi dairesine ödenmemiştir.

Buna göre, söz konusu: dönemlerle ilgili olarak tecil edilen verginin imalatçı firma tarafından Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde ödenmesi halinde ihracatçı firma olarak mal aldığınız firmaya ödeyeceğiniz katma değer vergilerini ödememin yapıldığı dönem beyannamesinde indirim konusu yapmanız indirimle giderilmeyen kısmın ise genel hükümler çerçevesinde iadesini talep etmeniz mümkündür.

Ancak imalatçı firmanın vergi dairesine ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapması veya iade talep etmesi mümkün değildir."

Görüldüğü gibi bu muktezaya konu olayda ihracatçı, ihraç kaydıyla (KDV yüklenmeksizin) temin ettiği malı ihraç etmiş, bu malın ihraç kaydıyla alınamayacağını anlaşılmaması üzerine satıcıya sonradan ödediği KDV'yi indirip, ihracatın gerçekleşmesi nedeni ile iadesini isteyebilmiştir. (Bu yönde başka muktezalar da mevcuttur. Örnek olarak Sayın Özgür BİYAN'ın yukarıda bahsi geçen yazısında belirtilen İstanbul Defterdarlığı 12.11.2003 tarih ve 6350; 17.07.2003 tarih ve 4309 sayılı muktezalari gösterilebilir.)

## 6. KONU HAKKINDAKİ VERGİ YARGISI GÖRÜŞÜ:

Konuyla ilgili olarak rastladığımız Danıştay 11 nci Dairesi'nce verilmiş 11.10.2000 tarih ve 1999/E:1769 K:200/3815 sayılı karara konu olaydaki mükellef KDV ödemeksizin satın aldığı malı iade hakkı doğuracak şekilde KDV'siz teslim etmiş, sonradan bu alımın KDV'li olması gerektiği anlaşılmış olup alıcı rücu yoluyla ödemek zorunda kaldığı KDV'yi indirip iadesini istemiştir. İade istemi reddedilmekle beraber red gerekçesi bu şekilde KDV indirilemeyeceği veya iade istenemeyeceği değil, iade isteyen firmanın alt firmalarında görülen sorundur. Söz konusu Danıştay kararında alt firmada tespit edilen olumsuzluğun iadeye engel teşkil etmediği görüşü ile mükellefin talebi kabul edilmiştir. (Bu kararın metni Sayın Özgür BİYAN'ın yukarıda belirttiğimiz yazısında mevcuttur.) Yani Danıştay da, satıcıya sonradan ödenen KDV'nin nakden veya hesaben ödememin yapıldığı ayda indirilebileceği, iade hakkının varlığı ve indirimle giderilememe halinin mevcudiyeti halinde iade istenebileceği görüşünü benimsemiştir.

## 7. SATICININ ALICIYA RÜCU EDEMESİ VEYA RÜCU ETMEKLE BERABER BU RÜCU İLE DOĞAN ALACAĞININ ŞÜPHELİ OLMASI:

Şayet;

- Satışın "KDV dahil" esasta yapılmış olması,
- Alıcı sayısının çokluğu,
- Fark KDV tutarının küçük oluşu,
- Alıcının bulunamaması,

gibi nedenlerle satıcı, tamamladığı eksik KDV için alıcıya rücu edemeyip bu KDV'yi yüklenmek zorunda kalırsa, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak zorundadır.

Çünkü KDV Kanunu'nun 58 nci maddesinde teslim KDV'sinin vergisel açıdan kabul edilemez gider olduğu hükme bağlanmıştır.

Ancak satıcı, sonradan tamamladığı satış KDV'si için alıcıya rücu ederek, kayıtlarında alıcıdan alacaklı hale gelmişse, alıcı bu borcu ödemeyi reddetmişse ve söz konusu alacak için şüpheli alacak şartları oluşmuşsa, satıcı VUK'nın 323 ncü maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayırmak suretiyle bu KDV'yi gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirebilir. Çünkü KDV kökenli de olsa bir alacak mevcuttur. Ve bu alacak şüpheli durumdadır.

Maliye İdaresi bir süre KDV kökenli alacakların şüpheli alacak gerekçesi ile giderleştirilemeyeceği görüşünde olmuş ise de, 334 no.lu VUK Genel Tebliğ ile bu görüşünden vazgeçmiştir. Söz konusu Tebliğin konumuz ile ilgili bölümü şöyledir:

**“V. KATMA DEĞER VERGİSİ İÇİN ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASI**

*Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü görülmüştür.*

*Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde bir alacağın şüpheli alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar gösterilmiştir.*

*Katma değer vergisi, ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır.*

*Bu itibarla, **katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi**; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi **halinde mümkün olacaktır.***

**8. SONUÇ:**

Satıcı, KDV ye tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında KDV hesaplamamış veya eksik hesaplamışsa, bu eksikliğin sonradan giderilmesi halinde ve işlemin **“bedel + KDV”** esaslı olarak yapılmış olması durumunda, tamamladığı KDV tutarı için alıcıya rücu edebilir.

Bu talep KDV tutarını içeren izahlı bir fatura ve KDV eksikliğinin tamamlandığına dair belgelerle yapılmalıdır.

Alıcı, bu şekilde nakden veya hesaben ödediği KDV'yi ödemeyi yaptığı ayda indirebilir. İade hakkı mevcutsa ve indirim yapıldığı ayda indirimle giderilemeyen KDV söz konusu ise, indirimle giderilemeyen ile sınırlı olarak bu KDV'nin iadesini isteyebilir.