

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 28.04.2016
Duyuru No : 2016/051
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
Mayıs 2016 Sayı : 281

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

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

DAHA ÖNCE KESİLMİŞ OLAN FATURADAKİ BEDEL FAZLALIĞININ GİDERİLME USULLERİ

ÖZET :

Faturaların yanlış fiyat dikkate alınması nedeniyle meblağ açısından hatalı düzenlenmesi sıklıkla karşılaşılan bir durumdur.

Faturanın kesimi anındaki duruma göre fatura tutarı doğru olmakla beraber, herhangi bir nedenle sonradan bu fatura ile ilgili ek bedel talep edilmesi veya fatura muhatabına nakit iade yapılmak istenmesi durumları ile de karşılaşılmaktadır.

Faturayı kesen bu fatura ile ilgili ek bedel talebini fiyat farkı faturası keserek belgeleyebilir.

Önceki faturadaki bedel fazlalığının müşteriye iadesi istendiğinde Maliye İdaresi'nce öngörülen yegane usul;

- Alıcı fatura veya benzeri belge düzenleyen bir kişi veya firma ise, alıcının satıcıya hitaben İADE FATURASI kesmesi,
- Alıcı fatura veya benzeri belge veremeyen bir kişi (nihai tüketici vs.) ise, bu kişiye fark kadar tutar içeren GİDER PUSULASI imzalatılmasıdır.

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 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 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.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, ıktibas edilemez.

Halbuki mevzuatımızda bu belgelemenin mutlaka iade faturası ile yapılacağı yönünde bir hüküm bulunmadığı gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 234 üncü maddesindeki gider pusulası tanımı böyle bir belgelemeye uygun değildir.

Üstelik, müşteri sayısı çok fazla olan firmalar, müşteri lehine bedel iadesi yapabilmek için alıcılardan iade faturası isteme veya alıcılara gider pusulası imzalatma konusunda güçlükler yaşamakta ve bu nedenle pratik çözümlere ihtiyaç duymaktadırlar.

Uygulamada başvuru ana pratik çözüm, daha sonra kesilen faturanın altında, önceki faturadaki fazlalığı giderecek tutarda indirim gösterilmesidir.

Bunun yanında banka yoluyla havale edilen bedel iadelerinde havale belgesinin yahut müşterinin lehine cari hesap kaydı yapıldığı durumlarda cari hesap dekontunun tevsik edici belge olarak kabulü veya müşterilere yapılan iadelerin Maliye Bakanlığına bildirilmesi yöntemi de alternatif çözüm oluşturabilir.

Bu pratik çözümlerin Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilerek düzen altına alınmasında yarar görüyoruz.

Önceki faturadaki bedel fazlalığını giderme amaçlı indirim, bizim anlayışımıza göre sonraki faturaya ait KDV matrahını azaltabilmelidir. Ancak Maliye İdaresi bu azalmayı kabul etmemekte olup, bu idari görüşe katılmıyoruz.

1. MALİYE İDARESİ'NİN ÖNGÖRDÜĞÜ BELGELEME ŞEKLİ VE BU ŞEKLİN ÇOK SAYIDA MÜŞTERİYE HİTAP EDEN FİRMALARCA UYGULANMASINA İMKAN BULUNMADIĞI:

Elektrik, gaz, telefon gibi abonelik tesis etmek suretiyle sunulan hizmetleri fatura eden firmaların müşteri sayıları yüzbinlerce hatta milyonlarca kişi olabilmektedir.

Bu şekilde aşırı yüksek sayıda fatura kesen firmaların bu faturalarda müşteri aleyhine meblağ hatası yaptıklarında veya sonradan söz konusu faturalardaki meblağdan indirim yapılması gereği ortaya çıktığında, bu kadar yüksek sayıda müşteriden iade faturası isteme veya müşteriye gider pusulası imzalatma yöntemini uygulayamayacakları çok açıktır.

Fakat Maliye İdaresi, çok fazla müşterisi olan firmalara dahi gerekli anlayışı göstermeyerek bedel farklarının müşteriden İADE FATURASI ALARAK veya müşteriye GİDER PUSULASI İMZALATMAK SURETİYLE belgelenmesinde ısrar etmektedir.

Nitekim bir elektronik haberleşme işletmecisine verilen özelgede¹, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) Kararına istinaden müşterilere iade

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.07.2013 tarih ve 1140 sayılı özelge.

edilecek olan tutarların içindeki KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için müşteriden İade faturası alınması veya müşteriye KDV tutarının da belirtildiği gider pusulası imzalatılması şart koşulmuştur.

Özelgeyi isteyen firmanın kaç müşteriye hitap ettiğini bilemiyoruz. Ancak bu kuruluş elektronik haberleşme alanında hizmet verdiğine göre milyonlarca müşteriye hitap ediyor olması ihtimali vardır.

Çok sayıdaki başka özelgelerde de, faturadaki müşteri aleyhine bedel hatası veya fazlalığı nedeniyle müşteriye yapılan bedel iadelerinin, müşteriden alınacak fatura veya müşteriye imzalatılacak gider pusulası ile belgeleneceği belirtilmektedir.

ÇOK SAYIDAKİ MÜŞTERİDEN İADE FATURASI İSTENMESİNİN VEYA ÇOK MÜŞTERİYE GİDER PUSULASI İMZALATILMASININ KÜLFETİ VE İMKANSIZLIĞI AÇIKTIR.

Maliye İdaresi'nin bu tutumu karşısında söz konusu firmalar mecburen, mevzuat ile desteklenmeyen belgeleme yöntemleri uygulamak zorunda kalmaktadırlar.

Bu alanda en çok başvurulanan yöntem, her bir müşteriden belge almakla uğraşmak yerine, müşteriye geri verilmek istenen paranın, daha sonra kesilecek olan bir faturanın altında iskonto olarak gösterilmesi suretiyle belgelendirilmesidir.

2. BİR FATURADAKİ MEBLAĞ FAZLALIĞININ, SONRADAN KESİLECEK FATURADA İSKONTO OLARAK GÖSTERİLMESİ SURETİYLE MÜŞTERİYE İADE EDİLMESİ YÖNTEMİ :

Bir faturadaki meblağ fazlalığının sonraki bir faturada indirim uygulamak suretiyle düzeltilmesi yöntemi hakkındaki görüşlerimiz aşağıda özetlenmiştir:

2.1. Sonraki Faturada Gösterilen İndirimin KDV Karşısındaki Durumu:

KDV Kanunu'nun 25/a maddesinde;

“Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar,”

KDV matrahına dahil edilmeyecek unsurlar arasında sayılmıştır.

Bizim anlayışımıza göre önceki faturadaki meblağ fazlalığının düzeltilmesi amacıyla da olsa, daha sonra kesilen faturada iskonto uygulamak suretiyle bu yanlışlığın giderilmesi istendiğinde, bu iskontonun sonradan kesilen faturadaki KDV matrahını azaltabilmesi gerekir.

Çünkü Kanunda iskontonun KDV matrahını azaltabilmesi için aranan şartlar sadece fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olmak ve ticari teamüle uygun olmaktan ibarettir.

Söz konusu yöntemde fatura üzerinde gösterilme şartı yerine getirilmektedir. Daha önceki faturada yanlışlık bulunması veya herhangi bir nedenle önceki fatura ile ilgili bedel iadesi yapılmak istenmesi ise, ticari teamüle uygun iskonto gerekçeleridir. Eksik kalan bir şart yoktur.

Fakat Maliye İdaresi, bir faturadaki iskontonun o faturaya ait KDV matrahını azaltabilmesi için sadece bu faturada belirtilen işleme yönelik olmasını da şart koşturmaktadır.²

ÖRNEK:

Çok sayıda müşteriye hizmet veren bir firma, bilgisayar sistemindeki yanlışlık nedeniyle tüm müşterilerine fazla meblağlı fatura kesmiş ve bu durum daha sonra fark edilmiştir.

Bu firma hatasını düzeltmek amacıyla yeni keseceği faturalarda önceki faturadaki hatayı düzeltecek meblağda indirim uygulamıştır.

Kesilecek ikinci (indirimli) faturanın şekli ile ilgili Maliye İdaresi'nin anlayışı ve bizim anlayışımız, basit bir örnek üzerinde gösterilmiştir.

Örneğimizdeki firma, önceki faturasındaki KDV matrahında oluşan 100 TL'lik hatayı gidermek amacıyla hareket etmektedir.

MALİYE İDARESİNİN ANLAYIŞINA GÖRE		BİZİM ANLAYIŞIMIZA GÖRE	
..... hizmeti	1.000 TL hizmeti	1.000 TL
KDV Tutarı	180 TL	İskonto	-100 TL
Toplam	1.180 TL	Fark (KDV Matrahı)	900 TL
İskonto	-118 TL	KDV Tutarı (900 x 0,18)	162 TL
Ödenecek Tutar	1.062 TL	Toplam Tutar	1.062 TL

² KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/A-6.1. bölümünde, “..... **faturanın düzenlenmesini gerekli kılan mal teslimi veya hizmet ifasına bağlı olarak yapılan iskonto, aynı faturada yer alması ve ticari teamüllere uygun miktarda olması şartlarına bağlı olarak KDV matrahına dahil edilmez.**” ifadesine yer verilmiş olup, daha önce kesilen faturalarla ilgili olarak sonraki faturalarda gösterilen iskontoların KDV matrahından indirilemeyeceği yönünde özgelgeler mevcuttur.

Fatura bizim anlayışımıza göre³ düzenlendiği takdirde faturayı düzenleyen firma KDV tarhiyatı riski altında olabilir. Ancak böyle bir riskin ortaya çıkması durumunda açılacak davanın kazanılma ihtimali vardır.

Fatura Maliye İdaresi'nin anlayışına göre düzenlenirse, faturayı düzenleyen açısından KDV tarhiyat riski olmaz.

Firmalar KDV riskinden kurtulma avantajının yanı sıra, operasyonel nedenlerle, faturayı bağladıktan sonra (fatura altı iskonto şeklinde) indirim uygulamayı tercih edebilmektedirler.

2.2. Önceki Faturadaki Bedel Fazlalığını Düzeltme Amaçlı İskontonun, Faturayı Düzenleyen Tarafından Nasıl Muhasebeleştirileceği ve Belgeleneceği :

Önceki faturadaki bedel fazlalığını giderme amacını taşıyan ve sonraki faturada gösterilen iskontonun, hasılat azaltıcı veya gider artırıcı şekilde kayda alınmasında herhangi bir engel bulunmadığı görüşündeyiz.

Ancak Maliye İdaresi'nin, müşteriye yapılacak bedel farkı iadelerinin, alınacak iade faturası ile veya müşteriye imzalatılacak gider pusulası ile belgelenmesini istiyor olması dolayısıyla, belge düzenine uyulmadığı gerekçesiyle usulsüzlük cezası kesilmesi söz konusu olabilir. Bizim anlayışımıza göre bu şekilde kesilecek olan usulsüzlük cezasına karşı açılacak davanın kazanılma ihtimali yüksektir.

Belgeleme eksikliği gerekçesiyle matrah farkı ileri sürülmesi mevzuata tamamen aykırı olur. Çünkü ortada gerçek bir gider (veya hasılat azalması) vardır ve bu durum, firmanın kendi faturası ile belgelenmektedir.

Fatura, aksi ispat edilmediği sürece en kuvvetli ispat aracıdır.

Faturalarda negatif meblağ gösterilmesine yasal engel yoktur. Nitekim, yaygın şekilde uygulanan, bilinen anlamdaki iskontolar negatif meblağlardır ve fatura üzerinde gösterilebilmektedir.⁴

KARŞI FİRMADAN ALINACAK FATURA İLE FİRMANIN KENDİ KESTİĞİ FATURA ARASINDA İSPAT GÜCÜ AÇISINDAN FARK YOKTUR.

³ Maliye İdaresi'nin görüşüne katılmayışımızın nedenleri www.bdo.com.tr adresli web sitemizdeki KDV 6 isimli e-kitabımızın 25 inci madde ile ilgili 2.3.1. no.lu bölümünde açıklanmıştır.

⁴ KDV Kanunu'nun 25 inci maddesinde, İSKONTOLARIN FATURA ÜZERİNDE GÖSTERİLECEĞİ hükme bağlanmıştır.

Geriye kalan, sadece usul meselesidir.

2.3. İskontolu Faturaya Muhatap Olan Müşterinin Durumu:

Önceki fatura ile ilgili iade içeren yeni fatura, nihai tüketici konumundaki bir kişiye kesilmişse bu kişi açısından belgeleme ve kayıt sorunu yoktur.

Söz konusu fatura, bir KDV mükellefine kesildiğinde, fatura muhatabı firma, lehine uygulanan bu indirimi, sonradan elde edilen iskонтoların muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve hükümler uyarınca kayda almalıdır.

Ancak Maliye İdaresi'nin bu gibi durumlarda iade faturası kesilmesi gerektiği görüşü nedeniyle KDV matrah farkı ve fatura düzenlememe cezası kesilmesi söz konusu olabilir. Bu gibi zorlayıcı tarhiyatların da yargıda kabul görmeyeceğine inanıyoruz.

3. NEGATİF DEĞERLİ FATURA DÜZENLEME YÖNTEMİ :

Bir faturadaki bedelin kısmen veya tamamen müşteriye iade edilmek istendiği durumlarda, müşteriden iade faturası istemek veya fatura veremeyen müşterilere gider pusulası imzalatmak şeklindeki zahmetli ve müşteri çokluğu durumunda imkansızlık derecesinde zor olan yöntem yerine, negatif değerli fatura düzenleme usulü uygulanabilir.

Maliye Bakanlığı, kısmen veya tamamen bedel iadesi yapacak olan firmalara bu iade tutarı kadar NEGATİF DEĞERLİ FATURA düzenleme imkanı tanımaya yetkilidir.

Nitekim, 463 no.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nin⁵ 13/ğ bölümünde ;

“ğ) Bu Tebliğ uyarınca e-Bilet düzenleme izni alan mükellefler, bagaj ücreti, cezalar, ücret iadesi ve benzeri işlemleri için de e-Bilet düzenleyeceklerdir.”

denilmek suretiyle sadece e-Bilet düzenleme izni olan mükelleflere, bedel iadesi nedeniyle NEGATİF DEĞERLİ BİLET (bu bilet fatura hükmündedir) düzenleme imkanı tanınmıştır.

Örnek vermek gerekirse, + 100 + 18 = + 118 TL bedelle alınmış bir yurtiçi uçuş bileti, uçuştan vazgeçildiği için iptal edilirse ve havayolu şirketi bedelin tamamını iade edecekse - 100 - 18 = - 118 şeklinde ikinci bir bilet düzenleyebilmektedir.

Havayolu şirketi bu ikinci biletteki KDV'yi indirmekte, muhatap firma ise bu ikinci biletteki KDV'yi “ilave edilecek KDV” satırı yoluyla beyannamesine dahil edebilmektedir.

⁵ 25.12.2015 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Bu imkanın diğer mükelleflere de tanınmaması için sebep göremiyoruz.

4. BANKA HAVALE BELGESİ VEYA EKSTRESİ İLE BELGELEME USULÜ:

Firmalar çok sayıdaki müşterilerine, banka havalesi yoluyla bedel iadesi yaptıklarında, bu ödemelerini banka havale belgeleri veya ekstreleri ile ispat etmek, (başkaca belge düzenlemekten veya belge temin etmeye çalışmaktan kurtulmak) istemektedirler.

Fakat Maliye İdaresi bu pratik yöntemi de uygun görmemektedir. ⁶

Halbuki fiiliyatta, birçok ödeme sadece banka dekontu ile belgelenmekte ve tabiatıyla vergisel risk oluşmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde en önemli belgeleme şekli banka hesaplarındaki hareketlerdir. Ülkemizde de en azından bazı giderlerin tevsikinde banka dekontu veya ekstresi yeterli görülmelidir.

5. ALACAK DEKONTU İLE BELGELEME USULÜ:

Bilindiği üzere “*alacak dekontu*” (credit note), müşterinin veya muhatabın belli meblağda alacaklı hale geldiğini ifade eden ticari belgedir. Müşteri veya muhatabın belli meblağda borçlu hale geldiğini ifade eden ticari belge ise, “*borç dekontu*” (debit note) olarak isimlendirilmektedir.

Dekont, kanunlarımızda tanımlanmış bir belge değildir.

Dekontla belgelemeye izin verme konusunda Maliye İdaresinin yetkisi vardır.

Nitekim geçmişte bankalar fatura ile belgelenmesi gereken gelirlerini, hep dekontla belgelemişler ve yıllar sonra Maliye İdaresi bankaları fatura kesme mecburiyetinden istisna ederek, gelirlerinin dekontla belgelenmesini kabul etmiştir. ⁷

Keza, yurtdışı firmalardan yapılan hizmet alımlarının, ilgili ülkede geçerli belgeleme yöntemi ile belgelenebileceği İdarece kabul edilmiş olup, gelişmiş ülkelerin çoğunda, dekontun tevsik edici belge olarak kabul ediliyor olması

⁶ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.05.2013 tarihli ve 89 sayılı özelgesinde bir mükellef , ödediği kira bedellerini tevsik için banka dekontunun yetip yetmeyeceğini sormuş, banka dekontunun tek başına yetmeyeceği, mal sahibi mükellef ise fatura alınması, mükellef değilse gider pusulası imzalatılması gerektiği şeklinde cevap verilmiştir.

⁷ 243 sayılı VUK Tebliğinin (A) Bölümü.

nedeniyle, yurtdışı firmaların bu işlemlerinin dekontla belgelenmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu konu hakkında verilmiş olan bir özelgede ⁸ şöyle denilmiştir:

“..... yurtdışında mukim olan firmaların tarafınıza düzenlediği belgelerin, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli belge sayılması durumunda, mezkur belgeler vergi kanunları açısından ispat edici belge olarak kabul edilmektedir.”

İdare, bu yetkisini kullanarak mükelleflerin zor durumda bulundukları alanlarda sadece dekontla belgeleme yapmalarına izin vermelidir.

6. GELİR İDARESİNE BİLDİRME USULÜ:

Elektronik bilgi güvenliğinin artması ve bu bilgilerin yaygınlaşıp, transferlerinin kolaylaşması sonucunda Maliye İdaresi birçok vergisel ve hesapsal bilgiyi elektronik ortamda almaya başlamıştır.

Örnek olarak hava yolu işletmelerini kağıt ortamında fatura düzenlemekten kurtaran e-bilet uygulamasında, düzenlenen biletlerin Maliye İdaresine elektronik olarak bildirilmesi, bu alandaki tevsik etkinliğini artırmak amacıyla kullanılan yöntemlerden biridir.

Aynı şekilde çok sayıda müşteriye yapılan bedel iadelerinde, yukarıda önerdiğimiz pratik belgeleme yöntemlerini desteklemek üzere, bu iadelerin Maliye Bakanlığına elektronik olarak bildirilmesi yöntemi üzerinde de durulabilir.

7. SONUÇ:

Bir fatura veya fatura grubu düzenlendikten sonra buna ilişkin olarak sonradan müşteriye iade yapılmak istendiğinde, Maliye İdaresi müşteriden iade faturası alma veya müşteriye gider pusulası imzalatma dışında bir çözüm yolu göstermemektedir.

Çok sayıda müşteriye hitap eden şirketlerin, bu sayı çokluğu nedeniyle Maliye İdaresi'nin öngördüğü belge düzenine uymaları mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu firmalar müşterilerine iade etmek istedikleri meblağları daha sonra kesecekleri faturada negatif değer olarak göstermek suretiyle belgelemekte olup bu belgeleme şeklinin Maliye İdaresi'nce de kabul edilmesi gerektiği açıktır.

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 1549 sayılı özelgesi.

Önceki faturalar ile ilgili meblağ fazlalığını gidermek amacıyla ile de olsa daha sonra kesilen fatura üzerinde uygulanan iskontonun KDV Kanunu'nun 25/a maddesi uyarınca KDV matrahından indirilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Ancak Maliye İdaresi, iskontonun KDV matrahından indirilebilmesi için, iskonto gerekçesinin, daha önce yapılan işlemlerle ilgili olmaması şeklinde Kanunda belirtilmeyen bir şartın da sağlanması gerektiğini ve bu gibi iskontoların yeni faturadaki KDV matrahını aşındırmayacak şekilde uygulanması gerektiğini ileri sürmektedir.

Önceki faturalar ile ilgili bedel iadelerinin, banka havale belgeleri ile, alacak dekontu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirim suretiyle belgeleme yöntemleri üzerinde de durulması gerekir.

Çok sayıda müşteriye hitap eden ;

- Cep telefonu veya sabit telefon işletmecileri,
- E-bilet düzenlemeksizin deniz, hava veya kara yoluyla yolcu taşıyan işletmeler,
- Seyahat acenteleri,
- İnternet üzerinden yaygın şekilde satış yapan işletmeler,
- Büyük ve çok şubeli mağazalar,
- Abonelik esasında hizmet veren kuruluşlar,

ve benzeri firmalar bu konuda çözüm beklemektedirler.

Maliye İdaresi'nin çözüm oluştururken firma türleri itibariyle kısıtlayıcı olmamasını, kabul edilecek yeni usullerin yaygın, sınırsız ve yeni sorunlar içermeyecek şekilde tanzim etmesini diliyoruz.