

FAZLA VE YERSİZ KDV UYGULAMASI

Mahmut Tayyar ERGÜR*

I. GİRİŞ

Katma Değer Vergisi bir mal veya hizmetin üretimi ve ithalinden nihai tüketicisine intikaline kadar geçen her safhayı kapsayan ve her safhada ortaya çıkan katma değeri vergilemeyi amaçlayan bir tür harcama vergisidir. Katma Değer Vergisinin en önemli özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır.

Katma Değer Vergisi oranları 3065 sayılı KDVK'nun 28. maddesinde belirtilmiş olup, vergiye tabi her bir işlem için, %10 belirlendikten sonra Bakanlar Kurulu bu oranı 4 katına kadar arttırmaya ve %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkiyi kullanarak, KDV oranlarını 22.12.1992 tarih ve 92/3896 sayılı kararı ve bu kararda değişiklik yapan çeşitli tarihlerdeki bakanlar kurulu kararları ile tespit etmiştir. Hangi teslim ve hizmetler için hangi oranların uygulanacağı söz konusu bakanlar kurulu kararına ekli listede belirtilmiştir.

Makalemizin konusunu yaptıkları teslim ve hizmetlerde

- KDV kapsamı dışında kaldığı halde veya KDV'den istisna edildiği halde, fatura ve benzeri vesikalarda KDV gösterenler ile
- KDV tutarını yanlış oran kullanarak veya hesap hatası yaparak olması gerekenlerden daha fazla tespit edip fatura ve benzeri vesikalarda gösteren mükellefler ile, bu fazla ve yersin KDV ile ilgili olarak yapması gereken işlemler oluşturmaktadır.

2. FAZLA VE YERSİZ HESAPLANAN KDV

Bazen mükellefler vergi oranlarındaki değişikliği iyi takip edememelerinden, kanunlara iyi nüfus edememelerinden, bilgisizliklerinden hesaplama hatalarından vb. gibi nedenlerden dolayı yaptıkları teslim ve hizmetler nedeniyle hesaplamaları gereken KDV tutarını, olması gerekenden

(*) Vergi Denetmeni Yrd.

fazla hesaplayabilmekte veya KDV'ne tabi olmaması gereken teslim ve hizmetleri KDV'ne tabi tutabilmektedirler.¹

Bu gibi durumlar için kanun koyucu 3065 sayılı KDV'nun mükellefiyetle ilgili 8. maddesinin 2 nolu bendinde, özel bir hüküm getirmiştir. Bu hükme göre "Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura ve benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisini gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler içinde geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir." denilmektedir. 3065 sayılı KDV'nun anılan 8/2. maddesinin gerekçesi şu şekildedir. "Maddenin 2. fıkrasında, işlemlerin vergiye tabi bulunmaması, fatura veya benzeri vesika düzenleyenlerin katma değer vergisi mükellefi olmaması gibi hallerde bu vesikalarda katma değer vergisini göstererek vergi tahsil edenlerin, bu vergiyi idareye ödemekle mükellef oldukları hükme bağlanarak, bu kişilerin vergi

adı altında para tahsil edip haksız kazanç sağlamaları önlenmek istenmiştir.

Böylece indirim mekanizmasının da tam olarak işletilebilmesi mümkün olacaktır."

Kanun maddesinde fazla ve yersiz olarak uygulanan vergilerin yalnızca indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda imkan getirilmiştir. Madde hükmünde yer alan yetkiye dayanılarak, Maliye Bakanlığı, yersiz ve fazla olarak ödenen vergilerin iadesine ilişkin usul ve esasları 18 Temmuz 1986 tarih ve 19168 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 23 Seri Nolu KDV genel tebliğinin B bölümünde açıklamıştır.

"3065 sayılı Kanunun 8/2 nci maddesinde yapılan değişiklik ile vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı halde vergi uygulanması veya yanlışlıkla olması gerekenden daha fazla vergi hesaplanması halinde yersiz olarak uygulanan bu vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda Bakanlığımız yetkili kılınmıştır.

Söz edilen 8/2 nci madde hükmüne göre yersiz veya fazla hesaplanan vergilerin mükellefleri tarafından vergi dairesine yatırılması gerekmektedir. Bu şekilde fazla öde-

nen vergileri yüklenen kişilerin katma değer vergisi mükellefi olması halinde bu vergileri vergiye tabi faaliyetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergilerinden indirebilmeleri mümkün olduğundan vergi dairesince bir iade işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

3297 sayılı kanunla sözü edilen 8/2 nci madde hükmünde yapılan değişiklik ile yersiz veya fazla olarak uygulanan vergilerin sadece indirim hakkına sahip olmayanlara iadesi konusunda imkan getirilmiştir.

Değişiklik hükmünde yer alan yetkiye dayanılarak yersiz veya fazla olarak ödenen vergilerin iadesi konusunda aşağıdaki şekilde işlem yapılması uygun görülmüştür.

Yersiz ve fazla olarak uygulanan vergilerin iadesi için bu vergilere muhatap olanlar ile bu işleri yapan mükellefin birlikte vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Yersiz ve fazla uygulanan vergilere, muhatap olanların indirim hakkına sahip olmadıklarının tespiti halinde, bu vergiler Vergi Usul Kanununun hükümleri uyarınca bunlara verilmek üzere mükellefe iade edilecektir.

Öte yandan, ithalat sırasında fazla ödenen vergiler ise 3297 sayılı kanunun 14 maddesi ile 3065 sayılı ka-

nunun 48. maddesine eklenen fıkra hükmüne göre, indirim hakkına sahip olmayanlara Gümrük Kanununa göre iade olunacaktır."

Kanun maddesi, genel tebliğ ve kanun gerekçesinden anlaşıldığı üzere fazla ve yersiz KDV hesaplamasında bulunan mükellef bu vergiyi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Bent hükmünde fazla ve yersiz olarak hesaplanan KDV tutarı için, bu tutarın beyannameye dahil edilmesi anlamına gelen, beyan etme ifadesi kullanılmamış bunun yerine KDV kanununda nadiren kullanılan ödeme ifadesi kullanılmıştır. Bu ifade özellikle muvazaalı durumlar dolayısıyla ortaya çıkabilecek vergi ziyaaları gözönüne alınarak kullanılmıştır.²

KDV uygulamasında vergilendirme hataları

- İşlem safhasında
- Beyan safhasında
- Beyan safhasından sonra, ortaya çıkabilmektedir.

Mükellefler vergiye tabi olmadığı veya vergiden müstesna olduğu halde sattıkları mal ve hizmetler için vergi tahsil etmişlerse, alıcının KDV beyannamesi verilmeden önce satıcıya başvurması halinde yersiz

ödenen KDV, düzenlenmiş olan belgenin iptal edilerek yenisinin düzenlenmesi suretiyle iade edilebilecektir. Fazla tahsil edilen vergi için de aynı satış belgesinin yenilenmesi suretiyle işlem yapılması mümkündür.³

Alicının başvurusu olmadığı sürece fazla veya yersiz tahsil edilen KDV'nin beyan edilmesi zorunlu olup, bu vergi ile ilgili herhangi bir düzeltme yapılması söz konusu değildir.⁴

İndirim mekanizması KDVK'nun 29-36. maddelerinde düzenlenmiş olup, bu hükümler gözönüne alınarak fazla ve yersiz KDV ödeyenlerin iade ve indirimleri şu şekilde yapılacaktır.

2.1.- İNDİRİM HAKKINA SAHİP OLANLAR

3065 sayılı KDVK'nun 29/1. maddesi gereğince sadece katma değer vergisinin mükellefi olanlar, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri Katma Değer Vergisi ile ithal ettikleri mal ve hizmetler üzerinden ödedikleri katma değer vergisinden indirebileceklerdir. KDVK'nun 8/2. maddesine göre fazla ve yersiz tahsil edilen Katma Değer Vergisinin yüklenicileri yine aynı kanunun 8/1. maddesinde sayılan in-

dirim hakkına sahip mükellefler ise bu vergi iade edilmeyecektir. Konuya ilişkin açıklamanın 23 Seri numaralı KDV genel tebliğinin (B) bölümünde verginin konusuna girmediği veya vergiden istisna olduğu halde KDV ödeyen mükelleflerin bu vergiyi indirim konusu yapabileceklerinden iade yapılmasına gerek olmadığı belirtilmiştir. Fakat bu yaklaşım uygulamada çıkan sorunların çözümünde yetersiz kalmaktadır. Özellikle büyük tutarlardaki yersiz ve fazla KDV ödemelerinde alıcı indirim hakkına sahip olsa bile uzun dönemler boyunca indirilemeyecek ve üzerinde yük olarak taşıyacaktır. Özellikle enflasyonist bir ortamda firmaların nakit ihtiyaçları gözönünde tutulursa, mükelleflerin gereksiz yere finansman yükü altında kalmalarına neden olmaktadır.

Bu gibi durumlarla karşı karşıya kalan mükellefler KDV yükünden arındırılmalıdır. Bu tür bir sorunun çözümü için şu tedbirler alınabilir.

- Yersiz ve fazla ödenen verginin bir yıl süre ile indirilememesi durumunda indirimle giderilemeyen tutarın mükellefe iade edilmesi,

- Yersiz ve fazla ödenen KDV'nin amortismanı tabi iktisadi kıymetlere

ait olması halinde, bu tutarın iadesi yoluna gidilebilir.⁵

KDV mükellefleri için fazla ve yersiz ödedikleri bu KDV yükünün indirim mekanizması yoluyla giderilmesi aynı zamanda VUK'nun 116 ve müteakip maddelerinde düzenlenen düzeltme müessesine aykırı bir uygulama olarak görülmektedir.

2.2.- İNDİRİM HAKKINA SAHİP OLMAYANLAR

KDVK'nun 29/1. maddesi gereğince sadece KDV'nin mükellefi olanlar yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'den KDVK'nda aksine bir hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri KDV'leri indirebilirler. Bu nedenle KDVK'nun 8/1. maddesinde sayılan mükelleflerin haricindeki kişi ve kurumların yüklendikleri fazla ve yersiz katma değer vergileri, onların üzerinde yük olarak kalmaktadır. Fazla ve yersiz olarak ödedikleri KDV'lerini indirim konusu yapamayan kişi ve kurumların yasal olarak öngörülenden fazla yüklendiği KDV yükünden kurtulmaları için KDVK'nun 8/2 bendi ihdas edilmiştir. Bu madde hükmüne göre indirim hakkına sahip olmayanlara fazla ödedikleri vergilerin iade edileceği ve

bu iade konusunda Maliye Bakanlığının yetkili kılındığı belirtilmiştir.⁶

Maliye Bakanlığı, indirim hakkına sahip olmayanlara fazla ve yersiz olarak yüklendikleri KDV tutarının nasıl iade edileceğini, 23 seri nolu KDV Genel Tebliğinin (B) bölümünde açıklanmış olup buna göre, indirim hakkına sahip olmayanlara fazla ve yersiz ödedikleri KVDV şu şekilde iade edilecektir. Önce alıcı ile mükellef birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine başvuracaklardır. Mükellefin beyanları incelenecek, fazla ve yersiz ödenen KDV'nin mükellefçe vergi dairesine beyan edilerek ödendiği tespit edilecektir. Bu tespitler sonucu fazla ve yersiz ödenen KDV alıcıya verilmek üzere VUK'nun 116 ve müteakip maddeleri kapsamında işlem yapılarak satıcıya iade edilecektir.

3. SONUÇ

Mükelleflerin hata sonucu fazla ve yersiz olarak ödemiş oldukları vergilerin üzerlerinde haksız bir yük olarak kalmaması ve bu vergilerin hazineye intikal ettiği göz önüne alınarak KDVK'nun 8/2. maddesi ile bu maddede ki yetkiye dayanılarak çıkarılan, 23 seri nolu KDV Genel Tebliği uyarınca gerekli iade ve indirim

mekanizmasının uygulanması kanun gereğidir. Mükelleflerin bu uzun formalitelere katlanmamaları için yürürlükte bulunan kanun ve kararlara uygun oranların uygulanması konusunda daha dikkatli olmaları gerekmektedir.

NOTLAR

- 1 AKYOL, İhsan; "KDV Oranının yasal orandan fazla Uygulanması ve İndirilebilirliği". Vergi Dünyası, Haziran 2000, sf. 42.
- 2 AKYOL, İhsan; agm. sf. 45.
- 3 KDV Beyannameleri Düzenleme Rehberi, Maliye Postası Yayınları, sf. 29.
- 4 KÜTÜKÇÜ, Abdullah; "Fazla ve Hatalı Uygulanan KDV'nin İndirim Haklarına Sahip Olmayanlara İadesi" Maliye Postası, Sayı 168, Eylül sf. 61-62.
- 5 KIZILOĞLU, Şükrü; "Katma Değer Vergisi Kanunu Uygulamaları", Yaklaşım Yayınları, sf. 502-503.
- 6 AKYOL, İhsan, agm. sf. 43.