

FAZLA VEYA YERSİZ ÖDENEN KATMA DEĞER VERGİSİNİN İADESİ

Mine ARAPLAR (*) Nilüfer ATMACA (**) Dilber ÜNAL YILMAZ (***)

1 - GİRİŞ

KDV Kanunu'nun 1. maddesinde vergiye tabi işlemler belirtilmiş ve genel olarak "...ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabidir" denilmek suretiyle KDV'nin çerçevesi çizilmiştir. Mal teslimi veya hizmet ifasının KDV'ye tabi olup olmadığının tespiti için öncelikle KDV'nin konusuna girip girmediği kontrol edilmekte, ardından KDV'nin konusuna giren işlemler için bir istisna uygulaması olup olmadığı, ya da ilgili mal teslimi ve hizmet ifasında hangi oranların uygulanması gerektiği hususu ayrı ayrı kontrol edilmektedir. Vergi oranlarının sürekli değiştiği düşünüldüğünde, KDV Kanunu'na yeterince nüfuz edememiş veya KDV oranına ait değişiklikleri titizlikle takip etmemiş veya etme imkânı bulamamış mükellefler, fazla ya da yersiz KDV uygulayabilmektedirler.

Konuyla ilgili olarak Katma Değer Vergisi Kanununun 8/2. fıkrasında "...*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 vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.*" denilmek suretiyle fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olan ve indirim hakkına sahip olmayanlar nezdinde iadesi mümkün kılınmıştır. 3297 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce 23 nolu KDV Genel Tebliği uygulamasında indirim hakkı bulunan mükellefler nezdinde iade söz konusu olamazken bu uygulamadan vazgeçilmiş, konu 91 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile yeniden düzenlenmiştir. Fazla veya yersiz ödenen KDV'nin iadesi işlemi, indirim

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

(***) Vergi Denetmen Yardımcısı

hakına sahip mükellefler nezninde yapılacak iade ile indirim hakkına sahip olmayan mükellefler nezdinde yapılacak iade usullerinin farklılıklar göstermesi nedeniyle aşağıda ayrı ayrı incelenmiştir.

2- İNDİRİM HAKKINA SAHİP MÜKELLEFLER NEZDİNDE YAPILACAK İADE

91 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca, 5035 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında değişiklik yapılarak, fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olmayanlar yanında sahip olanlara da iadesine imkân tanınmıştır.

Değişiklik hükmünün Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, fazla veya yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olanlara nakden ve mahsuben iadesinin aşağıda belirtilen usul ve esaslara göre yerine getirilmesi uygun görülmüştür.

2.1- İade Talebinin Uygulanacağı Dönem

Fazla veya yersiz ödenen KDV'nin iadesi en erken, bu verginin indirim konusu yapıldığı dönemde talep edilebilecektir. Verginin fazla veya yersiz olarak ödendiğinin daha sonra fark edilmesi veya ortaya çıkması halinde de iade talep edilmesi mümkündür.

İade talebinin daha sonraki dönemlerde yapılması halinde ise fazla veya yersiz ödenen vergi, iadenin talep edildiği döneme kadar indirim yoluyla arındırılmamış olmalıdır. Bu nedenle iade talep edilebilmesi için fazla veya yersiz ödenen verginin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki dönem beyannamelerinin tamamında "**Sonraki Dönemlere Devreden KDV**" bulunması gerekmektedir. Herhangi bir dönemde devreden KDV bulunmaması

halinde fazla veya yersiz ödenen vergi indirim yoluyla arındırılmış olacağından iadesi de söz konusu olmayacaktır.

2.2- İade Talebi Bir Dilekçe İle Yapılacaktır

İade talebi bir dilekçe ile yapılabilecektir. Mükellefler tarafından vergi dairesine verilen katma değer vergisi iadesi talebine ilişkin dilekçede;

1- Fazla veya yersiz ödendiği öne sürülen vergi tutarı,

2- Fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönem ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde "**Sonraki Dönemlere Devreden KDV**" satırındaki tutarların bir listesi,

3- Yazımızın II-E bölümünde açıklanan şekilde belirlenecek iade tutarı yer alacaktır.

Dilekçe, iade talebinin yapılacağı dönem beyannamesinin ekinde verilecektir. Bu beyanname dilekçede belirtilen iade tutarı, sonraki döneme devreden KDV tutarından düşülüp, "İade Edilmesi Gereken KDV" olarak gösterilecektir.

2.3- İade İşleminin, Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu Veya Vergi İnceleme Raporu Olmaksızın Yerine Getirileceği Haller

Fazla veya yersiz vergi;

- KDV Genel Tebliğlerine göre ihracat istisnasından doğan ve nakden talep edilen alacakların teminatsız ve incelemesiz iadesine imkan veren sınırı aşmıyorsa,

- Bizzat mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş ve ödenmişse,

- Özel müzayede mahalleri hariç, müzayede mahallerinde veya gümrük depolarında yapılan satışlar nedeniyle bu satışları düzenleyenlere ödenmişse, inceleme raporu veya yeminli mali müşavir tasdik raporu ve teminat aranılmaksızın iade edilebilecektir. İade talebi, yukarıda bahsedildiği

şekilde bir dilekçe ile yapılacaktır. Dilekçeye ayrıca verginin fazla veya yersiz ödendiğini gösteren belgenin, ödemenin yapıldığı kurum ve kuruluş tarafından onaylanmış örneği eklenecektir. Vergi daireleri, ilgili dönem defter ve belgeleri üzerinde gerekli incelemeyi yapmak suretiyle iade talebini sonuçlandıracaklardır.

Öte yandan, fazla veya yersiz verginin gümrük idarelerine ödenmiş olması halinde gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurulacak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi tutarını, indirim hakkına sahip mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirecektir. Bu yazı mükellefe elden verilmeyecektir. (İndirim hakkına sahip olmayanlarca gümrükte ödenen fazla veya yersiz vergi Gümrük Kanunu hükümlerine göre iade edilecektir.) Vergi dairesi bu yazı üzerine iade talebini önceki paragrafta açıkladığı şekilde sonuçlandıracaktır.

2.4- İade İşleminin, Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu Veya Vergi İnceleme Raporu Sonucuna Göre Yerine Getirileceği Haller

İade talebi, yazımızın II-C numaralı bölümünde belirtilen haller dışında, yeminli mali müşavir tasdik raporu veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilecektir. Tam tasdik sözleşmesinin bulunmaması halinde YMM tasdik raporları ile teminatsız ve incelemesiz iade edilecek tutar, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde ihracat istisnası için öngörülen sınırı aşamayacak, tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde ise miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız iade yapılabilecektir.

İade ile ilgili YMM veya vergi inceleme raporlarında, fazla veya yersiz verginin indirim konusu yapıldığı dönemle iade talep edilen dönem

arasındaki dönemlere ait devreden vergiler listesi ile birlikte en az;

- iadesi talep edilen verginin “fazla veya yersiz vergi” olarak nitelendirilmesinin mevzuat dayanakları,

- fazla veya yersiz uygulanan verginin beyan edilip edilmediği,

- fazla veya yersiz ödenen verginin indirim hakkı tanınan işlemlerle mi, tanınmayan işlemlerle mi ilgili olduğu,

- fazla veya yersiz vergiye muhatap olanın bu vergiyi kanuni defterlere kaydedip kaydetmediği, (Fazla veya yersiz vergi indirim hakkı tanınan işlemlerle ilgili ise “indirim KDV” hesabında yer alacak ve KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. İndirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili ise “indirim KDV” hesabında gösterilmeyecek ve KDV beyannamesine indirim olarak intikal ettirilmeyecektir.)

- fazla veya yersiz verginin iade hakkı doğuran diğer işlemler nedeniyle iade olarak talep edilip edilmediği, hususları yer alacaktır.

2.5- İade Konusu Olacak KDV Tutarı

İade talebi fazla veya yersiz olarak ödenen KDV'nin indirim konusu yapıldığı dönemde yapılmışsa bu dönemde devreden vergi tutarı, fazla veya yersiz olarak ödenen vergi tutarına eşit veya daha fazla ise fazla veya yersiz ödenen verginin tamamı iade olarak talep edilebilecektir. Devreden vergi tutarı fazla veya yersiz ödenen vergi tutarından düşükse, devreden vergi tutarı kadar iade talep edilecektir.

İade talebinin daha sonraki dönemlerde yapılması halinde fazla veya yersiz ödenen verginin indirim konusu yapıldığı dönemle, iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki beyannamelerin tamamında “**Sonraki Dönemlere Devreden KDV**” bulunması gerekmektedir. Bütün dönemlerde

devreden vergi bulunması halinde devreden vergi tutarları ile fazla veya yersiz ödenen vergi tutarının mukayesesi yapılacaktır. Bu mukayese sonunda:

- Devreden vergi tutarları bütün dönemlerde fazla veya yersiz olarak ödenen vergiden fazla ise fazla veya yersiz ödenen verginin tamamı iade olarak talep edilebilecektir.

- Devreden vergi tutarları bir veya bir kaç dönemde fazla veya yersiz olarak ödenen vergi tutarından küçükse, en küçük olan devreden vergi tutarı kadar iade talep edilebilecektir.

- Fazla veya yersiz ödenen vergi iade hakkı doğuran “diğer” işlemlerle ilgili ise bu işlemlerle ilgili iade hesaplarına dahil edilmeyecek, fazla veya yersiz olarak ödenen KDV'nin tabi olduğu esaslara göre iade edilecektir. Fazla veya yersiz olarak ödenen KDV, aradaki dönemlerde iade hakkı doğuran diğer işlemlerle ilgili iade hesabına dahil edilmişse, dahil edilen kısım fazla veya yersiz olarak ödenen KDV'ye ait iade hesabında dikkate alınmayacaktır.

3- İNDİRİM HAKKINA SAHİP OLMAYAN MÜKELLEFLER NEZDİNDE YAPILACAK İADE

Fazla veya yersiz vergiye muhatap olanların katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması, bulunsa bile fazla veya yersiz verginin indirim hakkı tanınmayan işlemlerle ilgili olması halinde, bu verginin iadesi 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümündeki açıklamalar çerçevesinde gerçekleştirilecektir.

Yersiz veya fazla olarak uygulanan vergilerin iadesi için bu vergilere muhatap olanlar ile bu işleri yapan mükelleflerin birlikte vergi dairesine başvurmaları gerekmektedir. Yersiz veya fazla uygulanan vergilere muhatap olanların indirim hakkına sahip olmadıklarının tespiti halinde, bu vergiler muhatap olanlara verilmek üzere VUK hükümleri uyarınca mükellefe iade edilecektir.

Öte yandan indirim hakkına sahip olmayanlarca gümrükte fazla veya yersiz olarak ödenen KDV Gümrük Kanunu hükümlerine göre iade edilecektir.

4- İADE HAKKININ KULLANILABİLMESİ İÇİN ÖZEL ESASLAR

iade işleminde fazla veya yersiz vergiyi uygulayan ile bu vergiye muhatap olan iade hakkı sahibinin 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin “II. Özel Esaslar” bölümündeki şartları taşıması halinde iade talebi, ilgili Genel Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

Buna göre; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflerin nakden veya mahsuben iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilir.

iade talepleri özel esaslara göre yerine getirilecek mükellefler kapsamına;

- SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları konusunda haklarında rapor bulunan mükellefler, bu mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler ve rapor bulunanlardan mal alanlar,

- Haklarında rapor olmamakla birlikte olumsuz tespit bulunan [SMİYB düzenledikleri ya da kullandıkları, adreslerinde bulunmadıkları, mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri veya birden fazla döneme ilişkin olarak katma değer vergisi beyannamesini (süresinden sonra verilenler hariç) vermedikleri hususunda tespit bulunanlar] veya bu tespitler nedeniyle incelenmesi istenilenler ile bunlardan mal alanlar,

- Kendileri hakkında katma değer vergisi açısından ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulanlar,

- İşletme kapasitesi ile iş hacmi arasında bariz nispetlilik bulunanlar girmektedir.

5- ÖRNEKLERLE UYGULAMA

ÖRNEK 1: 20.08.2008 tarihinde tam tasdik kapsamındaki X A.Ş., Y Ltd. Şti. den üretimde kullanmak üzere 200.000,00 YTL tutarındaki makineyi almıştır. %18 KDV peşin olarak ödenmiş ve aynı dönem KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmıştır. Ancak makinenin ilk kullanımında, sözleşme hükümlerine aykırı bir şekilde kusurlu olduğu tespit edilerek makinenin satıcıya iadesine karar verilmiştir ve 10.09.2008 tarihi itibarıyla makinenin iadesi gerçekleştirilmiştir. Firmanın ilgili aylardaki KDV beyannamelerinde **“Sonraki Döneme Devreden KDV”** tutarları aşağıdaki gibidir;

Ağustos ayı : 45.000,00 YTL
Eylül ayı : 38.000,00 YTL

Firma, sürekli devreden KDV’si olduğu için vergi dairesine bir dilekçe ile başvurarak iade talebinde bulunabilecektir. İlgili vergi dairesi, firmanın tam tasdik sözleşmesi olduğu için iadesi istenen miktara bakmaksızın incelemesiz ve teminatsız iade yapılabilir. Bu nedenle firma “Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu” yazdırmış ve rapor, vergi idaresinde inceleme sonucu kabul edilmiştir.

Yukarıdaki örneğimize ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

_____ 20.08.2008 _____	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	200.000,00
191 İndirilecek KDV	36.000,00
102 Bankalar	36.000,00
320 Satıcılar	200.000,00

_____ 10.09.2008 _____	
320 Satıcılar	200.000,00
253 Tesis Makine ve Cihazlar	200.000,00
_____ 10.09.2008 _____	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	36.000,00
190 Devreden KDV	36.000,00
_____ XX.YY.ZZZZ _____	
102 Bankalar	36.000,00
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	36.000,00
_____ / _____	

ÖRNEK 2: Yukarıdaki mükellefin Eylül ayı için devreden KDV tutarı 28.000,00 YTL olsa idi, mükellef (36.000,00-28.000,00)=8.000,00 YTL vergiyi zaten indirim konusu yaptığı için devreden KDV tutarı kadar (28.000,00 YTL) iade talep edebilecekti. Bu durumda olması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

_____ 20.08.2008 _____	
253 Tesis Makine ve Cihazlar	200.000,00
191 İndirilecek KDV	36.000,00
102 Bankalar	36.000,00
320 Satıcılar	200.000,00
_____ 10.09.2008 _____	
320 Satıcılar	200.000,00
253 Tesis Makine ve Cihazlar	200.000,00
_____ 10.09.2008 _____	
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	28.000,00
190 Devreden KDV	28.000,00
_____ XX.YY.ZZZZ _____	
102 Bankalar	28.000,00
136 Diğer Çeşitli Alacaklar	28.000,00
_____ / _____	

ÖRNEK 3: Aynı firmanın makineyi yurtdışından ithal ettiği düşünüldüğünde, firma tarafından gümrük idaresine bir dilekçe ile başvurulacak, gümrük idaresi fazla veya yersiz tahsil ettiği vergi

tutarını indirim hakkına sahip mükellefin vergi dairesine doğrudan göndereceği bir yazı ile bildirecektir. Firmanın tam tasdik sözleşmesi olduğundan miktara bakılmaksızın incelemesiz ve teminatsız iade yapılabilecektir. Bu nedenle firma "Yeminli Mali Müşavirlik Katma Değer Vergisi İadesi Tasdik Raporu" yazdırmış ve rapor, vergi idaresinde inceleme sonucu kabul edilmiştir. Muhasebe kayıtları ise yukarıdaki gibi yapılacaktır.

6- SONUÇ

Katma Değer Vergisi oranları Bakanlar Kurulu tarafından kanunun verdiği yetkiye dayanılarak belirli sınırlar çerçevesinde ülkenin ekonomik durumu vb. nedenlerle değiştirilebilmektedir. Değişiklikleri titizlikle takip etmeyen, etme imkanı bulunmayan mükellefler zaman zaman fazla veya yersiz KDV ödemektedirler. KDV Kanununun 8/2. maddesine göre fazla veya yersiz ödenen vergilerin iadesi mümkün kılınmıştır. Başlangıçta sadece indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere iade söz konusu olmuştur. Ancak daha sonra kanunda yapılan değişiklikle indirim hakkına sahip olan mükelleflere de iade hakkı tanınmıştır. İndirim hakkına sahip olan mükelleflerin fazla veya yersiz ödedikleri vergilerin iadesi 91 Seri Nolu Genel Tebliği ile, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflerin ödedikleri KDV iadesi ise 23 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (B) bölümünde düzenlenmiştir. Mükellefler bu tebliğde belirtilen usullere uygun şekilde iadelerini istedikleri takdirde, vergi dairesi iadeyi gerçekleştirmekle yükümlüdür.

KAYNAKÇA

- 1- 23 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
- 2- 84 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
- 3- 91 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
- 4- D. Erkan Ateşli, *Fazla Veya Yersiz Kdv Uygulamaları Nedeni İle Yapılan Düzeltme Ve İade İşlemleri*