



İADE EDİLEN MALLARDA KDV

Fatih KOTAY^(*)

1 - GİRİŞ

Gündelik hayatta yapılan alışverişler neticesinde müşteriler tarafından alınan malların, bir kısmı veya tamamının ayıplı olması sebebi ile satıcıya iade edilmesi sıkça rastlanan olaylardır. Bu iade işlemlerinde alıcı ve satıcının tabi olduğu KDV mevzuatının açıklanmasına çalışmak bu makalenin konusunu teşkil etmektedir.

Ayıplı mal ve hizmetlerin tanımına 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanununda rastlamaktayız. “Ambalajında, etiketinde, tanıtma ve kullanma kılavuzunda ya da reklam ve ilânlarında yer alan veya satıcı tarafından bildirilen veya standardında veya teknik düzenlemesinde tespit edilen nitelik veya niteliği etkileyen niceliğine aykırı olan ya da tahsis veya kullanım amacı bakımından değerini veya tüketicinin ondan beklediği faydaları azaltan veya ortadan kal-

dıran maddi, hukuki veya ekonomik eksiklikler içeren mallar, ayıplı mal olarak kabul edilir. Tüketici, malın teslimi tarihinden itibaren otuz gün içerisinde ayıbı satıcıya bildirmekle yükümlüdür. Tüketici bu durumda, bedel iadesini de içeren sözleşmeden dönme, malın ayıpsız misliyle değiştirilmesi veya ayıp oranında bedel indirimi ya da ücretsiz onarım isteme haklarına sahiptir. Satıcı, tüketicinin tercih ettiği bu talebi yerine getirmekle yükümlüdür. Tüketici bu seçimlik haklarından biri ile birlikte ayıplı malın neden olduğu ölüm ve/veya yaralanmaya yol açan ve/veya kullanımındaki diğer mallarda zarara neden olan hallerde imalatçı-üreticiden tazminat isteme hakkına da sahiptir.¹

Sağlayıcı tarafından bildirilen reklam ve ilânlarında veya standardında veya teknik kuralında tespit edilen nitelik veya niteliği etkileyen niceliğine aykırı olan ya da yararlanma amacı bakımından değerini veya tüketicinin ondan bekledi-

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Madde 4

ği faydaları azaltan veya ortadan kaldıran maddi, hukuki veya ekonomik eksiklikler içeren hizmetler, ayıplı hizmet olarak kabul edilir.² ”

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 35. maddesi; “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu 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 vukubulduğu dönemde düzeltilir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannameye gösterilmesi şarttır.” şeklindedir. Alıcı, nihai tüketici veya KDV Kanununa tabi vergi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişi olabilir. Dolayısı ile iadeyi yapan kişilerin statüleri değişiklik gösterebilmektedir.

Buna göre, madde hükmü ile malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi, bu işlemlere muhatap olan mükellefin ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönemde düzeltereği hükme bağlanmıştır.³ Ancak, yukarıdaki şekilde düzeltme yapılabilmesi için, iade olunan malın; işletmeye fiilen girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ve beyannameye yansımış olması gerekmektedir.

2- İADE EDİLEN MALLARDA DÜZELTME İŞLEMİ

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun’un 4/2. maddesine göre, bedel iadesini de içeren sözleşmeden dönme, malın ayıpsız misliyle değiştirilmesi veya ayıp oranında bedel indirimi ya da ücretsiz onarım isteme haklarına tüm tüketiciler sahip olup 54 Seri No.lu KDV Genel Tebliği tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin katma değer vergisi dâhil tutarlarının tüketiciye iade edileceği, satıcıların işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenleyecekleri ve tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuz ekinde geri alacakları, gider makbuzunda iade edilen malın katma değer vergisinin satış bedelinden ayrı gösterileceği ve bu miktarın indirim konusu yapılmak suretiyle işlemin düzeltileceği belirtilmektedir.

Satılan malların kısmen veya tamamen satıcılarına iade edilmesi işlemi, kanun metninden de anlaşılacağı üzere bir düzeltme işlemidir. Dolayısı ile bu işlemin yeni bir satış veya yeni bir teslim olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Düzeltme işlemleri sırasında yapılacak işlemler, alıcı ve satıcının her ikisinin veya sadece satıcının mükellef olduğu duruma göre değişiklik arz etmektedir.⁴

² 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun Madde 4a

³ Niyazi ÖZKAYA Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Grup Müdürü, Vergi Mevzuatı Makaleleri, forum.alomaliye.com, 18.11.2008,

⁴ Şükrü KIZILOL, KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998, C. 5, s. 1884

2.1- Alıcının Nihai Tüketici Olduğu ve Sadece Satıcının KDV Mükellefi Olduğu Durumlar:

Konu hakkında 54 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan "Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun İle İlgili Katma Değer Vergisi Uygulaması" başlıklı B bölümü gerekli açıklamaları içermektedir. 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun'a göre, tüketicilerin satın aldıkları mal ve hizmetlerin çeşitli nedenlerle geri verilerek bedelinin alınması veya başka bir mal veya hizmet ile değiştirilmesinin katma değer vergisi karşısındaki durumu şöyle özetlenebilir.

a) Satılan Malın İade Edilip ve Ödenen Bedelin İade Edilmesi

Tüketiciler tarafından malların iade edilip bedellerinin geri verilmesinin istendiği durumlarda, satıcı tarafından ödenen bedellerin katma değer vergisi dahil tutarları tüketiciye iade edilir ve satıcılar işlemlerinin düzeltilmesi için iade edilen mal nedeniyle gider makbuzu düzenlerler ayrıca tüketiciden iade edilen mala ait fatura ve benzeri belgeyi bu makbuza eklemek üzere geri alırlar. Gider makbuzunda iade edilen malın katma değer vergisi satış bedelinden ayrı gösterilir ve bu miktar indirim konusu yapılmak suretiyle işlem düzeltilir.

İade işlemlerinde satıcı tarafından düzenlenecek belge, alıcı KDV mükellefi olmadığı için gider pusulasıdır. Gider Pusulası; Vergi Usul Kanunu'nun 234. maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettire-

cekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nevi ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Mal iadesinde satıcı, iade edilen mala ait ilk satışta düzenlediği belgeyi geri alır ve geri gelen mal için bir gider pusulası düzenler ve gider pusulasında, iadeyi yapanın adını, soyadını veya unvanını, adresini, iade olunan malın cinsini satış bedelini, malın cinsini ve katma değer vergisini gösterir. İade eden taraf (alıcı), bu pusulaya KDV dahil bedeli geri aldığına dair imza koyar. Pusulanın bir örneği malı iade edene verilir. Satıcı bu pusulaya dayanarak geri aldığı malı stoklarına dâhil eder ve malın bedeli içinde ödemiş olduğu katma değer vergisini indirir. Burada satılan malın geri alınması nedeniyle düzenlenecek gider pusulası için stopaj hesaplanmayacaktır.

Fiili imkânsızlıklar nedeniyle satın alınan mallara ait belgelerin satıcılara geri verilmemesi halinde, satıcılar tüketicilerin iade ettikleri mallar için gider pusulası düzenleyecekler ve pusulada alış belgesinin ibraz edilemediğini belirteceklerdir.⁵

Satıcılar, satış sırasında tüketicilerden tahsil ettikleri satış bedeli ve KDV'yi, tüketicilere iade edecektir. Ancak, satışın peşin değil, taksitli yapıldığı ve tüketiciden hiçbir suretle bedel ve KDV tahsil edilmediği durumlarda, tüketicilere ödeme bulunulmayacaktır.

Ayrıca satıcılar gider pusulasında ayrıca gös-

⁵ MB'nin 13.01.1987 tarih ve 1361 Sayılı Ozelgesi ve 18.09.1997 tarih ve 39973 sayılı Özelgesi

terdikleri KDV'yi, ilgili dönem KDV beyannamesinin 34. "Mal İadeleri ve Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV" başlıklı satırında göstererek indirim konusu yapacaklardır.

b) İade Edilen Malın Yerine Aynı veya Başka Bir Malın Verilmesi

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 açıktır. 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 etkilemeyecektir.

2.2- Alıcının KDV Mükellefi Gerçek ve Tüzel Kişi Olduğu Durumlar:

KDV Kanunu'nun 35. madde hükmünün amacı, esas olarak VUK'un düzeltme hükümlerine göre vergi dairesince düzeltilmesi gereken hesaplanan ve indirilen KDV miktarlarının, bizzat mükellef tarafından yapılmasına izin verilmek suretiyle pratiklik sağlamak olmasına karşın uygulama, madde hükmünde olduğu kadar kolay ve pratik değildir. İşletme kayıtlarına girmiş bir malın daha sonraki tarihlerde faturasız çıkışının yapılması mümkün değildir. Mal iade işlemlerinin kesinlikle fatura ile yapılması şarttır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesine göre fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. Aynı Kanun'un 231. maddesinin 5 numaralı ben-

dinde ise; faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği ve bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu hükümlerinde adından bahsedilmeyen bir belge türü niteliğinde olan ancak uygulamada sıklıkla rastlanan iade faturası düzenlenmesi gerekecektir. İade faturası uygulamada, malların iade edildiğini belirten bir açıklamanın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesine belirtilen faturada yer verilmesi şeklinde düzenlenen fatura türüdür. Genelde fatura içeriğinde bulunan fatura cinsi bölümüne "İADE FATURASIDIR" şeklinde bir açıklama konulmak suretiyle faturanın iade faturası olması sağlanır.

Alıcı fatura ve benzeri belge düzenleyebilecek durumda ise, iade işlemi iade faturası ile belgelenebilir. Kaldı ki Maliye Bakanlığı'nca verilen bir Özelge'de özetle; "Kanunda "iade faturası" şeklinde bir düzenleme yer almadığından, mal iade işlemlerinin de teslim kapsamında değerlendirilmesi ve yukarıda bahsi geçen hükümler çerçevesinde fatura düzenlenmesi ayrıca belsiz teslim edilen mal fazlasına ilişkin ürünlerin değerinin bilinmesi durumunda bu değer üzerinden, bilinmemesi durumunda ise emsal bedelleri üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir."⁶ denilmektedir.

Malların iadesi sırasında, faturaya yazılacak olan tutar, malların satın alındığı bedel yani faturada yazılı olan tutardır.

Malların iadesi sırasında mükelleflerin kararsızlığa düştüğü konulardan biri de malların satın alındığı tarihteki KDV oranı mı, yoksa malların iade edildiği tarihteki KDV oranının mı uygulama-

⁶ MB' nin, 16.08.2004 tarih ve 37556 sayılı Özelgesi

nacağı konusudur. Satın alınan malın iade edilmesi halinde, malın iade edildiği değil, satın alındığı tarihte yürürlükte olan KDV oranının uygulanması gerekir. Malların iadesi, KDV Kanunu'nun 35. maddesine göre düzeltici nitelikte bir işlem olduğundan, iade edilen mallar nedeniyle alıcı tarafından düzenlenecek faturada, daha önce satıcı tarafından düzenlenen satış faturasında yer alan mal bedeli ve malın tabi olduğu KDV oranı esas alınacaktır. Yani düzeltme işlemi, satış faturasındaki bedel ve KDV oranı üzerinden gerçekleştirilecektir. Diğer bir ifade ile satın alınan malın iadesinde, malın iade edildiği değil, satın alındığı tarihte uygulanan KDV oranı uygulanacaktır. Buna göre 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.

Bu konuda idarece tarafından verilen Özelgelde; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinde malların iade edilmesi, "matrahta değişikliğin vuku bulunduğu hal" olarak kabul edilmekte ve malların iadesi halinde ilk teslim tabi olduğu oran geçerli olduğu ve karşılıklı "düzeltme"ler bu oran üzerinden gerçekleştirilmesi gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir.⁷

Yine malların iadesi sırasında mükelleflerin bilmesi gereken konulardan biri de iade edilen mala ait fatura veya benzeri belgelerin kaybol-

ması halidir. Bazen mal alışında bulunanlar, alış-verişte aldıkları fatura veya benzeri belgeleri ya iyi muhafaza edememelerinden ya da iade işleminin gerçekleşmesi için satıcıya gönderirken postada kaybedebilmektedirler. Mal veya hizmet alışlarına ait fatura veya benzeri belgelerin postada ya da sair nedenlerle kaybolması halinde;

- Kaybolan belgenin bir örneğinin belgeyi düzenleyen satıcı firmadan temin edilmesi,

- Temin edilen fatura nüshasına kayıp nedeniyle verildiğine dair not düşürülerek satıcıya onaylatılması şartlarıyla, onaylı fatura örneğine dayalı olarak, bu faturada gösterilen KDV'nin indirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁸

54 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin B/1 bölümünde, tüketiciler tarafından satın alınan malların çeşitli nedenlerle iade edildiği durumlarda satıcılar tarafından iade edilen mal nedeniyle gider pusulası düzenleneceği ve tüketiciden iade edilen mala ait belgenin geri alınacağı açıklanmıştır. Ancak, yukarıda bahsedilen işlemlerde fiili imkânsızlıklar nedeniyle satın alınan mallara ait belgelerin satıcılara geri verilemediği durumlarda satıcılar, tüketicilerin iade ettikleri mallar için yine gider pusulası düzenleyecekler ve pusulada alış belgesinin ibraz edilemediğini açıkça belirteceklerdir.⁹

Düzeltilmenin yapılacağı zamanda mal iadesi durumunda bilinmesi gereken konulardan biridir. Tabi iade işleminin gerçekleştiği zamanda düzeltme işlemi için önemlidir. Mal satış ve iade

⁷ Maliye Bakanlığı'nın 25.02.1988 tarih ve 12411 sayılı Özelgesi Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 15.03.1995 tarih ve 13920 sayılı Özelgesi İstanbul Defterdarlığı'nın 18.03.2004 tarih ve 1605 sayılı Özelgesi Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 01.02.1996 tarih ve 5473 sayılı Özelgesi MB' nin, 16.08.2004 tarih ve 37556 sayılı Özelgesi

⁸ KIZILOT, a.g.e., C. 5, s. 1871

⁹ Maliye Bakanlığının, 18.09.1997 tarih ve 39973 sayılı Özelgesi

işlemlerinin aynı ay yani aynı vergilendirme dönemi içerisinde gerçekleşmesi halinde, satıcının ayrı, alıcının ayrı fatura düzenlemeleri ve KDV beyannamelelerinde alıcının hesaplanan diğer yandan satıcının indirilecek KDV beyan etmeleri Kanun'un 35. maddesinin amacına uygun düşmediği gibi pratik bir çözüm değildir. Bu nedenle, aynı vergilendirme dönemi içerisinde gerçekleştirilen satış ve iade işlemlerinde, satış faturasının iptal edilmesi suretiyle işlem yapılması uygun olacaktır.

Ancak farklı vergilendirme dönemleri için satıcı ve alıcı ayrı ayrı düzeltme işlemi yapmak zorundadırlar. Satıcı tarafından daha önce yapılan satışlar ile ilgili olarak ilgili hesaplara borç, brüt satışlardan ilgili hesaplara alacak kaydedilmiş bulunan malın fatura tutarı, malın kısmen ya da tamamen iade edilmesi durumuna göre, "610-Satıştan İadeler Hesabı"nın borcuna, buna karşılık ilgili hesaba alacak kaydedilir. Bilindiği üzere satıştan yapılacak iadelerden kaynaklanan KDV, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesi kapsamında gerçekleşmektedir. Bu kapsamda yapılacak muhasebe kayıtları satışın yapıldığı dönemde değil iadenin yapıldığı dönem KDV kayıtlarını ilgilendirecektir.

Söz konusu iade işleminin beyanlara yansıtılması konusu ise şu şekildedir. Alıcı ve satıcının KDV kanununda belirtilen mükellefiyet şartlarını taşıyan gerçek ve tüzel kişiler olması halinde verecekleri beyannamede alıcıların, daha önce indirilecek KDV olarak dikkate aldıkları iadeye konu mala ait KDV'yi, 1 no.lu KDV beyannamesinin 30. satırındaki "İlave Edilecek KDV" başlıklı satırında göstererek, hesaplanan KDV'ye ilave etmek suretiyle düzeltmeleri, satıcıların ise bu şekilde indirilecek KDV olarak dikkate alacakları KDV'si, 1 no.lu KDV beyannamesinin 34. "Mal İadeleri veya Gerçekleşmeyen İşlemler Nedeniyle Düzeltilecek KDV" başlıklı satırında göstererek indirim konusu yaparak düzeltmeleri gerekmektedir.

3- SONUÇ

Ticari hayatta sıkça rastlanan olaylardan biri olan mükelleflerin sattıkları malın alıcılar tarafından iade edilmesi konusunda satıcıların ve alıcıların nasıl bir yol izleyerek düzeltme yapacakları alıcının nihai tüketici olması veya gerçek ve tüzel kişi olması durumunda farklılık arz etmektedir. Bu düzeltme işlemleri kaynağını 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinden almaktadır. Buna göre tüm düzeltme işlemleri "Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrah-ta değişiklik vukubulduğu 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 vukubulduğu dönem içinde düzeltilir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır." hükmüne göre düzeltilecektir.

Konu hakkında 54 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin B/1 bölümünde, tüketiciler tarafından satın alınan malların çeşitli nedenlerle iade edildiği durumlarda satıcılar tarafından iade edilen mal nedeniyle gider pusulası düzenleneceği ve tüketiciden iade edilen mala ait belgenin geri alınacağı açıklanmıştır.

Ancak, Maliye Bakanlığının, 18.09.1997 tarih ve 39973 sayılı Özeliği ile bu durumun bir istisnası olarak fiili imkânsızlıklar nedeniyle alış belgesinin ibraz edilememesi hali çözüme kavuşturulmuş ve bu durumda satıcıların tüketicilerin iade ettikleri mallar için yine gider pusulası düzenleyecekler ve pusulada alış belgesinin ibraz edilemediğini açıkça belirteceklerdir.