



Aytaç METE(*)

ÖTV TEVKİFAT UYGULAMASI ve KDV TEVKİFATI ile KARŞILAŞTIRILMASI

*APPLICATION OF SCT
WITHHOLDING AND
COMPARISON WITH VAT
WITHHOLDING*



Özkan PEKTER(**)

ÖZ

Maliye Bakanlığı vergi alacağını güvence altına almak ve vergi tahsilatını daha etkin ve hızlı bir şekilde gerçekleştirmek amacıyla vergi mükellefleri ile ilişkili bazı kişileri sorumlu tutmuştur. Çeşitli vergi kanunları ile ayrı ayrı düzenlenen bu sorumluluk müessesesinin son uygulamasını 19.04.2014 tarihinde resmi gazetede yayımlanan ÖTV Genel Tebliği'nde görüyoruz. Daha önce uygulanmakta olan KDV tevkifatı ile yakın tarihte yürürlüğe giren ÖTV tevkifat uygulaması arasında benzerlikler olduğu gibi bazı farklılıklar da göze çarpmaktadır.

Anahtar Kelimeler: ÖTV Tevkifat Uygulaması, 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği, ÖTV ve KDV tevkifatı karşılaştırılması

ABSTRACT

The Ministry of Finance has held some taxpayers and related persons responsible in order to secure tax debts and increase effectiveness and speed of tax collection. We see the recent implementation of this responsibility, which is defined by various tax laws, in the SCT General Communiqué no. 34 gazetted on 19 April 2014. There are both similarities and differences between the SCT withholding, which has recently been initiated, and the VAT withholding, which has been implemented for a longer time.

Key Words: Application of SCT withholding, the SCT General Communiqué no. 34, comparison of SCT and VAT withholdings

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Devlet, vergi kayıp ve kaçığının önlemek, vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak ve vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmuştur. Bunu sağlayabilmek için, vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir.¹

Vergi sorumlusu, Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 8/2. maddesinde "*Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*"² şeklinde tanımlanmıştır. Nitekim bu tanımdan anlaşılması gereken vergi sorumlusu kavramı, asıl vergi mükellefi yerine mükelleften kesilen vergi alacağını alacaklı vergi dairesine ödeyen kişidir. Vergi sorumluluğu kavramı VUK'a göre genel bir tanıma oturtulmuş fakat diğer vergi kanunlarında hangi koşullarda kimlerin vergi sorumlusu olacağı ve vergi sorumlularının ne gibi ödevlerinin olduğu belirtilmiştir.

Toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %70'ini Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) oluşturmaktadır. Bu oranın oldukça yüksek olması bu vergi türleri bakımından meydana gelecek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Maliye Bakanlığı bu doğrultuda, KDV Kanununun 9'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına ve ÖTV Kanununun 4'üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasında belirtilen haller doğrultusunda kendisine verilen yetkiyi kullanarak vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaktadır.

KDV tevkifat uygulaması 14.04.2012 tarihinde resmi gazetede yayımlanan ve 01.05.2012 tarihinde yürürlüğe giren 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yeniden düzenlenmiş, 37 adet tebliğin tevkifata ilişkin bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonra KDV tevkifat uygulaması 26.04.2014 tarihinde resmi gazetede yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamına alınmıştır.

ÖTV tevkifat uygulaması mevzuatımıza yeni girmiştir. 19.04.2014 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 34 Seri No.lu ÖTV genel tebliği ile ilk kez ÖTV tevkifat uygulamasına değinilmiştir.

2- TEVKİFAT UYGULAMASININ KAPSAMI ve NİTELİĞİ

ÖTV Kanununun 4'üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasına ve KDV Kanununun 9'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre "*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.*"³ KDV ve ÖTV kanunlarının bu maddelerinde Maliye Bakanlığı'na tevkifat uygulaması için hem yetki vermekte hem de bu uygulamanın sınırlarını çizmektedir. Vergi alacağının güvence altına alınması için mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunun yanı sıra "*gerekli görülen diğer hallerde*" ifadesi kullanılmıştır. Bu ifade Maliye Bakanlığı'na çok geniş bir yetki alanı vermektedir.

¹ Yrd. Doç. Dr. Adnan Gerçek, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, 2005, SS. 157

² Vergi Usul Kanunu 8/2

³ KDV Kanunu 9/1, ÖTV Kanunu 4/2

ÖTV ve KDV tevkifat uygulamaları ihtiyari bir uygulama olmayıp mükellefin isteğine bırakılmamıştır. Bununla beraber tevkifat uygulaması Maliye Bakanlığı'nca tevkifat kapsamına alınmış işlemlere uygulanmaktadır. Yani Maliye Bakanlığı'nca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından kesinti yapılması mümkün değildir.

ÖTV tevkifat uygulaması 34 Seri No.lu ÖTV genel tebliğinde belirtildiği üzere sadece "ÖTV Kanununun ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinin 38.11 tarife pozisyon numarasında yer alan malların, ÖTV mükellefleri (4/12/2013 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan rafinericiler hariç) tarafından teslimine ilişkin ÖTV, yalnızca sanayi sicil belgesini haiz olan KDV mükellefi imalatçılar tarafından satın alınması halinde tevkifata tabi tutulmak suretiyle beyan edilerek ödenecektir."⁴ Burada tevkifat uygulamasının şartlarını şöyle sıralayabiliriz:

1. Mallar, ÖTV Kanununun ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinin 38.11 tarife pozisyon numarasında yer alan mallardan olmalı. Bu mallar: *"Vuruntuyu önleyici müstahzarlar, oksidasyonu durdurucu maddeler, peptizan katkılar, akışkanlığı düzenleyici maddeler, aşınmayı önleyici katkılar ve mineral yağlar (benzin dâhil) veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkıları."*
2. Teslim eden ÖTV mükellefidir (4/12/2013 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan rafinericiler hariç).
3. Yalnızca sanayi sicil belgesini haiz olan KDV mükellefi imalatçılar tarafından satın alınması gerekmektedir.

ÖTV tevkifatı uygulaması, belirtilen tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan malların bedeli üzerinden hesaplanan verginin, satıcılar tarafından değil bu malları alanlar tarafından verginin tamamının sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir (Yalnızca sanayi sicil belgesini haiz olan KDV mükellefi imalatçılar tarafından satın alınması halinde). Belirtilen tarife pozisyon numarasındaki mallar için hesaplanan ÖTV tutarı kilogram başına 2,2985 TL'dir. Bu tutar üzerinden hesaplanan ÖTV'yi satıcılar yerine sorumlu sıfatıyla alıcılar ödemektedir. Ayrıca verginin ödenmesinden sorumlu alıcılar tarafından, hesaplanan ÖTV'nin tamamı beyan edilip ödenir.

34 Seri No.lu ÖTV genel tebliğinde tevkifat uygulamasının kapsamı çok geniş tutulmamış, sadece belirli malların teslimini kapsamaktadır. Fakat ilerleyen dönemlerde, ÖTV kanununun ekli listelerindeki diğer mallar için de muhtemelen yeni düzenlemeler yapılacak ve ÖTV tevkifat uygulamasının kapsamı genişletilecektir.

KDV tevkifat uygulamasında ise mal veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamı veya belli bir kısmı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından beyan edilir ve ödenir. Burada ÖTV tevkifat uygulaması ve KDV tevkifat uygulaması arasında bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi KDV tevkifatı tam tevkifat ve kısmi tevkifat olmak üzere iki bölüme ayrılmışken ÖTV tevkifat uygulamasında verginin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından beyan edilir ve ödenir. Tam ve kısmi tevkifat tanımları KDV Genel Uygulama Tebliği'nde şöyle yapılmıştır. "Tam tevkifat, hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesidir. Kısmi tevkifat ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer

⁴ 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

kısımının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir. "Tam ve kısmi tevkiyat uygulamasına giren işlemler KDV Genel Uygulama Tebliği'nde gösterilmiştir.

3- TEVKİFAT UYGULAMASINDA VERGİNİN BEYANI

ÖTV tevkiyat uygulamasında alıcılar ve satıcılar ayrı ayrı beyanname vermek durumundadırlar. Bilindiği gibi bu durum KDV tevkiyatında da aynıdır. Yani alıcılar ve satıcılar tevkiyat uygulaması kapsamında gerçekleştirmiş oldukları işlemleri sonucu ayrı ayrı beyanname vermek zorundadırlar.

3.1- Satıcıların Beyanı

Satıcı ÖTV mükelleflerinin tevkiyata tabi mal teslimleri, KDV tevkiyat uygulamasında olduğu gibi, söz konusu teslimlerin yapıldığı vergilendirme döneminde 1 numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilecektir.

3.2- Alıcıların Beyanı

ÖTV tevkiyat uygulaması kapsamında teslim alınan mallar üzerinden hesaplanan ÖTV'nin tamamı, vergi sorumluları (alıcılar) tarafından tevkiyata tabi tutulacaktır. Tevkiyata tabi tutulan ÖTV tutarı, vergi sorumlularınca teslimin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine elektronik ortamda verilecek 6 numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir. Vergi sorumlularının Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı liste kapsamındaki diğer mal teslimleri nedeniyle ÖTV mükellefiyetinin bulunması veya bulunmaması bu uygulama uyarınca 6 numaralı ÖTV beyannamesinin verilmesine engel değildir. Alıcı imalatçılar tarafından verilmesi gereken 6 numaralı ÖTV beyannamesi sadece tevkiyata tabi alımların olduğu vergilendirme döneminde verilecektir. Söz konusu uygulama kapsamındaki teslimlere ait fatura veya benzeri belgeler, izleyen ÖTV vergilendirme dönemi içinde düzenlenmiş olsa dahi sorumlu sıfatıyla beyan, teslimin gerçekleştiği vergilendirme döneminin beyan süresi içerisinde yapılacaktır.

KDV tevkiyat uygulamasında ise alıcıların 2 No.lu KDV beyannamesi vermektedirler.

4- TEVKİFATA TABİ TUTULAN KDV ve ÖTV'NİN İNDİRİMİ

Tevkiyata tabi tutulan ÖTV'nin beyanına ilişkin 6 No.lu ÖTV beyannamesinde ve yine tevkiyata tabi tutulan KDV'nin beyanına ilişkin 2 No.lu KDV Beyannamesinde beyan edilen ÖTV'den ve KDV'den herhangi bir surette indirim yapılması mümkün değildir.

Ancak tevkiyat uygulaması kapsamında satın alınan malların Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılmış olması halinde, vergi sorumlularınca beyan edilip ödenen ÖTV tutarının, bu Kanunun 9'uncu maddesi uyarınca, yalnızca üretilen malın tesliminin yapıldığı vergilendirme döneminde, bu teslimlere ilişkin beyanı da içeren 1 numaralı ÖTV beyannamesinde indirimi mümkündür. Bu şekilde indirim konusu yapılabilecek azami ÖTV tutarı, tevkiyat uygulaması kapsamında satın alınan malların girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin hesaplanan ÖTV tutarını geçemeyecektir. İndirim konusu yapılamayan tutar ise tevkiyatı yapan alıcı imalatçılar açısından ilgili mevzuat çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Tevkiyata tabi tutulan ancak beyan edilmeyen veya beyan edilmesine rağmen öden-

meyen ÖTV indirim konusu yapılamayacaktır. Ayrıca tevkifat uygulaması kapsamında olmayan mallar için alıcı imalatçılar tarafından tevkifat uygulanmak suretiyle beyan edilerek ödenen ÖTV de indirim konusu yapılmayacaktır.

Örnek⁵: ÖTV mükellefi (B), sanayi sicil belgesini haiz imalatçı (A)'ya 28/4/2014 tarihinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan ÖTV tutarı 2,2985 TL/Kg. olan 38.11 tarife pozisyon numarasındaki 1.000 Kg. müstahzar katkı isimli malı vergi hariç 3.000 TL karşılığında teslim etmiş ve bu teslim ilişkine ilişkin faturayı 4/5/2014 tarihinde düzenlemiştir. İmalatçı (A), ÖTV'sini tevkif ederek ödediği bu mal ile ithal ettiği aynı listedeki baz yağı kullanmak suretiyle yine aynı listede yer alan ÖTV tutarı 1,3007 TL/Kg. olan 2.000 Kg. madeni yağ üretmiş ve ürettiği bu malın tamamını 17/5/2014 tarihinde satmıştır.

Buna göre, imalatçı (A) tarafından 38.11 tarife pozisyon numaralı müstahzar katkı isimli mala ilişkin tevkif edilerek 01-10/5/2014 tarihleri arasında (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilerek aynı süre içinde ödenmiş olan ÖTV'nin, bu malın girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin yine imalatçı (A) tarafından 01-10/6/2014 tarihleri arasında verilmesi gereken (1) numaralı ÖTV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün olabilecektir.

Bu durumda imalatçı (A) tarafından verilecek;

a) 2014/Nisan II. vergilendirme dönemine ait (6) numaralı ÖTV beyannamesinde

Tevkif edilen ÖTV tutarı = 1.000 x 2,2985 = 2.298,50 TL,

b) 2014/Mayıs II. vergilendirme dönemine ait (1) numaralı ÖTV beyannamesinde

Hesaplanan ÖTV tutarı = 2.000 x 1,3007 = 2.601,40 TL,

İndirilecek ÖTV = 1.000 x 2,2985 = 2.298,50 TL,

Ödenecek ÖTV = 2.601,40 - 2.298,50 = **302,90 TL** olarak hesaplanacaktır.

Bununla birlikte, ÖTV mükellefi (B) tarafından bu teslim ilişkine ilişkin faturanın süresinden sonra (örneğin 15/5/2014 tarihinde) düzenlenmiş olması, vergi sorumlusu sıfatıyla tevkif edilen verginin 01-10/5/2014 tarihleri arasında beyan edilerek aynı süre içerisinde ödenmesine engel değildir.

Tebliğdeki örneğin muhasebe kaydı ise şu şekilde olmalıdır (KDV ihmal edilmiştir):

SATICININ MUHASEBE KAYDI:

04/05/2014	
100/102 BANKALAR	3.000TL
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	3.000
//	

⁵ 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği 3.

ALICININ MUHASEBE KAYDI:

04/05/2014

150 İLK MADDE VE MALZEME	3.000TL
(1xx) İNDİRİLECEK ÖTV	2.298,50TL
100/102 BANKALAR	3.000TL
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.298,50TL

//

Alıcı, 1 sayılı listedeki başka bir malın imalinde kullanacağı malı satın aldığı anda yaptığı tevkifatı "İNDİRİLECEK ÖTV" adlı bir hesapta izleyebilir.

Alıcının imal ettiği malı 10.000TL'ye sattığının varsayarsak;

17/05/2014

100/102 BANKALAR	12.601,40 TL
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	10.000 TL
(3xx) HESAPLANAN ÖTV	2.601,40 TL

//

(3xx) HESAPLANAN ÖTV	2.601,40 TL
(1xx)İNDİRİLECEK ÖTV	2.298,50 TL
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	302,90 TL

//

İmal ettiği malı satarken hesapladığı ÖTV'yi "HESAPLANAN ÖTV" adlı bir hesapta izleyebilir. Daha önce tevkif edip ödediği vergiyi, hesaplanan ÖTV tutarında mahsup eder.

ÖTV tevkifat uygulamasına ilişkin kullanılacak muhasebe hesapları ile ilgili bir açıklama getiril-memekle birlikte; 2 SIRA NO' LU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'nde şu ifade yer almaktadır:

"1. Hesap Planında belirtilen hesap grubu ve defteri kebir (büyük defter) hesaplarının isim, kod numaraları ve sıralamaları değiştirilemez. Hesap Planında boş olarak görülen 2'li kod hesap grupları, ekonomik gelişmeler ve ihtiyaçlar paralelinde Bakanlığımızca kullanılacaktır.

2. Hesap Planında boş olarak görülen 3'lü kod defteri kebir (büyük defter) hesapları, ise, ana hesap grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibariyle Hesap Planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir."

KDV açısından, tevkifat uygulayan alıcının KDV mükellefiyetinin bulunması ve tevkifat uyguladığı teslim veya hizmeti indirim hakkı tanınan işlemlerde kullanacak olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen tutar, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin dayanağı 2 No.lu KDV beyannamesi olacaktır.

Kısmi tevkifata tabi işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin;

- Satıcı tarafından beyan edilecek kısmı, takvim yılı aşılmamak şartıyla işleme ait fatura veya benzeri belgenin defterlere kaydedildiği döneme ilişkin olarak verilmesi gereken,
- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen kısmı ise 2 No.lu KDV Beyannamesinin verildiği ay içinde verilmesi gereken,

1 No.lu KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.

5- TEVKİFAT UYGULAMASINDA BELGE DÜZENİ

Tevkifata tabi teslimler dolayısıyla satıcı ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek belgelerde; Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15'inci maddesi hükmü uyarınca;

- Teslim Miktarı,
- Teslim Bedeli,
- Hesaplanan ÖTV,
- Alıcı İmalatçı Tarafından Tevkif Edilecek ÖTV,
- KDV Matrahı,
- Hesaplanan KDV,
- Tevkifat Dâhil Toplam Tutar ve
- Tevkifat Hariç Toplam Tutar

ayrıca gösterilecektir. Bu belgelere, tevkifat hariç toplam tutarın rakam ve yazı ile yazılması gerekmektedir.

KDV tevkifatına tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek belgelerde;

- İşlem Bedeli,
- Hesaplanan KDV,
- Tevkifat Oranı,
- Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı,
- Tevkifat Dahil Toplam Tutar ve
- Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedel (Tevkifat Hariç Toplam Tutar) ayrıca gösterilecektir.

6- TEVKİFAT UYGULAMASINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin 1 numaralı fıkrası gereği, tevkifata tabi işlemlerde değişiklik olması (malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi, fazla veya yersiz ÖTV tevkifatı yapılması) halinde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler tarafından bunlarla ilgili borçlanılan ya da ödenen vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapılabilir, bu vergiden mahsup edilebilir veya iade talebinde bulunulabilir.

Tevkifat uygulaması kapsamındaki teslimlerle ilgili olarak malların iadesi, işlemin gerçekleşmemesi veya işlemten vazgeçilmesi durumunda, mallar alıcı imalatçıya teslim edilmişse iade edilen malla-

rın ÖTV mükellefinin işletmesine girmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları ve belgelerde gösterilmesi şartıyla düzeltme işlemi; bu durumun ortaya çıktığı döneme ait satıcının beyannamesinin “İstisnalar ve İndirimler” bölümünün “Diğer İndirimler” kısmında yer alan “Tevkifata Tabi Teslimlerden İadeler” açıklaması seçilmek ve buna ilişkin “İndirilecek ÖTV Tutarı” sıfır (0) yazılmak suretiyle yapılacaktır. Ayrıca bu beyannamenin “Ekler” bölümünün “Tevkifata Tabi Teslimlerden İadeler” kısmının da doldurulması gerekmektedir. Burada eğer mal iadesi sonucu bir düzeltme işlemi gerçekleştirilecek ise iade edilen malların, satıcının (ÖTV mükellefi) işletmesine girmesi ve iade işleminin defter kayıtlarına aktarılması ve belgelerde gösterilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, tevkifata tabi tutulan ÖTV, alıcı imalatçılar tarafından ödendiğinden söz konusu ödenen ÖTV’nin iadesi alıcı imalatçılara yapılacaktır.

Alıcı imalatçılar söz konusu ÖTV’nin, internet vergi dairesi üzerinden KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine elektronik ortamda verecekleri dilekçe ile bu dönemdeki veya gelecek dönemlerdeki (ÖTV dâhil) vergi borçlarına mahsuben veya nakden iadesi için talepte bulunabileceklerdir.

Vergi dairesince, bu dilekçe ekinde satıcının malın iadesine ilişkin düzeltmeyi yaptığını gösterir ilgili vergi dairesi yazısının ibraz edilmiş olması ve iadesi talep edilen verginin alıcı imalatçılar tarafından beyan edilip ödendiğinin tespit edilmesi halinde, söz konusu iade talepleri yerine getirilecektir. ÖTV’nin alıcı imalatçılar tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi sadece tahakkuktan terkin edilecek, alıcı imalatçıya iade söz konusu olmayacaktır.

KDV tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde meydana gelen mal iadelerinde düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilecektir.

KDV tevkifat uygulaması kapsamında bulunan hizmetlerde, hizmetin iadesi söz konusu olamayacağı için yalnızca faturanın hizmetin ifasından önce düzenlenmesi, hizmetin sözleşme hükümlerine uymaması durumlarında düzeltme işlemi yapılabilecektir.

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle KDV tevkifatına tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanacak ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanacaktır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir.

ÖTV tevkifatında fazla ve yersiz ödenen verginin iade işlemleri KDV tevkifat uygulamasındaki gibidir. Konuyla ilgili açıklama 34 Seri No.lu ÖTV genel tebliğin 5.2. bölümünde KDV Genel Uygulama Tebliği il/C-2.1.4.3.bölümünde yapılmıştır. ÖTV ve KDV tevkifat işlemlerine ilişkin fazla veya yersiz ödenen verginin bulunması halinde, gerek alıcı imalatçıların gerekse satıcı ÖTV mükelleflerinin

beyanlarının düzeltilmesi gerekmektedir. Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilecektir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği ÖTV ve KDV tutarını satıcıya ödediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilecektir. Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan ÖTV ve KDV'nin satıcı tarafından da beyan edildiği durumda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen ÖTV ve KDV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilecektir. Dolayısıyla bu durumda alıcı imalatçıya iade söz konusu olmayacaktır. Fazla veya yersiz tevkifata tabi tutulan ÖTV ve KDV'nin alıcı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi sadece tahakkuktan terkin edilecek, alıcı imalatçıya iade söz konusu olmayacaktır.

7- DİĞER HUSUSLAR

7.1- Tevkifat Uygulaması Kapsamında İşlem Yapılmaması veya Tevkifata Tabi Tutulan Verginin Beyan Edilmemesi

ÖTV tevkifat uygulaması kapsamındavergi sorumluları tarafından beyan edilip ödenmesi gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, söz konusu vergi tutarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ikmalen veya re'sen tarh edilerek bu tarhiyata vergi ziyai cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın (1) numaralı ÖTV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen ÖTV tutarının, satıcı tarafından beyan edilmiş olması halinde sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmayacaktır.

Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken ÖTV'nin satıcı tarafından beyan edilerek süresinden sonra ödenmiş olması halinde, normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; söz konusu verginin ödenmemiş olması halinde ise normal vade tarihinden yapılacak tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi uygulanacaktır.

7.2- Tevkifat Uygulamasında Müteselsil Sorumluluk

ÖTV mükellefleri, tevkifata tabi mal alımları nedeniyle ÖTV tevkifatı uygulayanların tevkifat tutarını ödememeleri halinde, tevkifat kapsamındaki teslimlere ilişkin ÖTV ile sınırlı olmak üzere Hazineye intikal etmeyen vergiden dolayı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca müteselsilen sorumludurlar.

8- SONUÇ

Gerek ÖTV, gerekse de KDV, toplam vergi gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmakta olup, bunlarla ilgili vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi oldukça önemlidir. Bu amaçla; Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması noktasında, vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaktadır. Sorumluluk uygulaması ise, "Tevkifat Müessesesi" ile yürütülmektedir.

KDV tevkifat uygulaması 26.04.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan ve 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği’nde, ÖTV tevkifat uygulaması ise, 19.04.2014 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği’nde belirtilen esaslara göre yapılmaktadır.

Makalemizde, ÖTV tevkifat uygulaması ile KDV tevkifat uygulamasının esasları, karşılaştırmalı olarak incelenmiş olup, **ÖTV tevkifat uygulaması ile KDV tevkifat uygulamasının benzer ve farklı yönleri**, makalemizin önceki bölümlerinde detaylı olarak açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- GERÇEK, A., Yrd. Doç. Dr. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, 2005, SS. 157
- KDV Genel Uygulama Tebliği
- KDV Kanunu 9/1,
- ÖTV Kanunu 4/2
- ÖTV Genel Tebliği 34 Seri No
- Vergi Usul Kanunu 8/2